

INFORMACJA DODATKOWA

dla jednostek innych niż banki, zakłady ubezpieczeń i zakłady reasekuracji

I. UWAGI OGÓLNE

Zakres informacji dodatkowej, sporządzanej przez jednostki inne niż banki, zakłady ubezpieczeń i zakłady reasekuracji, 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, tzn. ma ono rzetelnie i jasno przedstawiać sytuację majątkową i finansową oraz wynik finansowy jednostki. Jeżeli w wyjątkowych przypadkach stosowanie określonego przepisu ustawy nie pozwala na rzetelne i jasne przedstawienie sytuacji majątkowej i finansowej oraz wyniku finansowego, to jednostka nie stosuje tego przepisu, a w informacji dodatkowej uzasadnia przyczyny jego niezastosowania oraz określa wpływ, jaki niezastosowanie przepisu wywiera na obraz sytuacji majątkowej i finansowej oraz wynik finansowy jednostki.

Przypominamy, iż na podstawie art. 45 ust. 1f ustawy o rachunkowości, każda jednostka prowadząca księgi rachunkowe zobowiązana jest do sporządzenia sprawozdania finansowego w postaci elektronicznej oraz opatrzenia go kwalifikowanym podpisem elektronicznym, podpisem zaufanym albo podpisem osobistym. Sprawozdania finansowe jednostek wpisanych do rejestru przedsiębiorców Krajowego Rejestru Sądowego (KRS) sporządza się - na podstawie art. 45 ust. 1g ustawy o rachunkowości - w strukturze logicznej oraz formacie udostępnianych w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie Ministerstwa Finansów. Sprawozdanie finansowe w ww. strukturze logicznej oraz formacie sporządzają również podatnicy podatku dochodowego od osób fizycznych prowadzący księgi rachunkowe obowiązani do sporządzenia sprawozdania finansowego. Obowiązek ten wynika z treści art. 45 ust. 5 upod. Ponadto podatnicy podatku dochodowego od osób prawnych, z pewnymi wyjątkami, są zobligowani sporządzać sprawozdania finansowe w formie ustrukturyzowanej na podstawie art. 27 ust. 2 upod.

Obowiązek sporządzenia w formie ustrukturyzowanej dotyczy następujących elementów sprawozdania finansowego: wprowadzenia do sprawozdania finansowego, bilansu, rachunku zysków i strat oraz zestawienia zmian w kapitale (funduszu) własnym i rachunku przepływów pieniężnych (jeżeli jednostka sporządza te elementy sprawozdania). Z kolei dodatkowe informacje i objaśnienia, ze względu na ich specyfikę, nie zostały ustrukturyzowane. Wyjątek stanowi tu jeden punkt tej informacji dotyczący rozliczenia różnicy pomiędzy podstawą opodatkowania podatkiem dochodowym a wynikiem finansowym (zyskiem, stratą) brutto, który należy sporządzić w formacie XML udostępnionym przez Ministerstwo Finansów. Pozostałe elementy dodatkowych informacji i objaśnień jednostka sporządza w postaci elektronicznej, np. w formacie pdf, csv, jpg, png, doc, docx, xls, xlsx, odt, ods, txt lub rtf. Co istotne, sprawozdanie finansowe należy wytworzyć jako jeden plik XML, który będzie zawierał wszystkie elementy tego sprawozdania zarówno ustrukturyzowane, jak i nieustrukturyzowane. Plik ten powinien zostać podpisany jako całość.

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.

Dodatkowe informacje i objaśnienia stanowią 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:

- 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),
- może przyjąć formę prezentacji uwzględniającą charakter, rodzaj czy rozmiary działalności, a mianowicie formę tabelaryczną (noty), formę opisową albo formę mieszaną (tabelaryczno-opisową),
- powinna ujmować dane, zachowując kolejność dat (okresów sprawozdawczych i porównawczych) zastosowaną w innych obowiązujących ją wzorach elementów sprawozdania finansowego,
- powinna podawać dane wyrażone w kwotach z taką samą dokładnością, jaka została przyjęta w pozostałych wzorach sprawozdania finansowego (np. w złotych lub tysiącach złotych).

II. 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) firmę, siedzibę i adres albo miejsce zamieszkania i adres, podstawowy przedmiot działalności jednostki oraz numer we właściwym rejestrze sądowym albo ewidencji

W tym punkcie wprowadzenia do sprawozdania jednostka zamieszcza następujące dane: identyfikator podatkowy NIP (pole obowiązkowe do wypełnienia przez wszystkie jednostki), numer KRS (pole obowiązkowe dla jednostek wpisanych do KRS), datę sporządzenia sprawozdania finansowego, datę początkową i końcową okresu, za który sporządzono sprawozdanie, jednostkę danych liczbowych, w jakich sprawozdanie finansowe jest wypełnione (złote lub tysiące), dane identyfikujące jednostkę (nazwę, siedzibę i adres firmy), a także siedzibę i adres przedsiębiorcy zagranicznego (wypełnia oddział - zakład przedsiębiorcy zagranicznego) oraz numer PKD podstawowego przedmiotu działalności jednostki.

Przykładowe wypełnienie wprowadzenia do sprawozdania finansowego.

1. Identyfikator podatkowy NIP		2. Numer KRS (pole obowiązkowe dla jednostek wpisanych do Krajowego Rejestru Sądowego)	
NIP 0.0.0.0.0.0.0.0.0.0		KRS 0.0.0.0.0.0.0.0.0.0	
Data sporządzenia sprawozdania finansowego		20-01-2025	
Data początkowa i końcowa okresu, za który sporządzono sprawozdanie			
Data od 01-01-2024		Data do 31-12-2024	
Jednostka danych liczbowych			
<input checked="" type="checkbox"/> w złotych		<input type="checkbox"/> w tysiącach złotych	
Dane identyfikujące jednostkę			
Firma, siedziba albo miejsce zamieszkania			
Nazwa Firmy			
OMEGA SP. Z O.O.			
Siedziba podmiotu			
Województwo ZACHODNIOPOMORSKIE		Powiat SZCZECIN	
Gmina SZCZECIN		Miejscowość SZCZECIN	
Adres			
Kraj POLSKA		Województwo ZACHODNIOPOMORSKIE	
Powiat SZCZECIN		Gmina SZCZECIN	
Ulica WYSOKA		Nr domu 4	Nr lokalu
Miejscowość SZCZECIN		Kod pocztowy 70-005	Poczta SZCZECIN
Siedziba i adres przedsiębiorcy zagranicznego - wypełnia oddział (zakład) przedsiębiorcy zagranicznego			
Kraj		Kod pocztowy	Miejscowość
Ulica		Nr domu	Nr lokalu
Podstawowy przedmiot działalności jednostki			
Numer PKD			
4 7 6 5 Z SPRZEDAŻ DETALICZNA GIER I ZABAWEK PROWADZONA W WYSPECJALIZOWANYCH SKLEPACH			
4 7 6 2 Z SPRZEDAŻ DETALICZNA GAZET I ARTYKUŁÓW PIŚMIENNYCH PROWADZONA W WYSPECJALIZOWANYCH SKLEPACH			
4 7 6 1 Z SPRZEDAŻ DETALICZNA KSIĄŻEK PROWADZONA W WYSPECJALIZOWANYCH SKLEPACH			

2) wskazanie czasu trwania działalności jednostki, jeżeli jest ograniczony

W tym punkcie wprowadzenia do sprawozdania jednostka podaje m.in. ściśle określony czas trwania działalności jednostki, jeżeli jest on ograniczony. W przypadku gdy czas ten nie jest ograniczony, pozycji tej nie wypełnia się. Jeżeli jednak czas ten jest ograniczony, zaznacza się opcję „Wskaż okres, jeżeli jest ograniczony”. Następnie wskazuje się datę (dzień, miesiąc, rok) powołania jednostki i datę (dzień, miesiąc, rok) zakończenia działalności tej jednostki albo zamieszcza się informację opisową, której treść może być następująca: „Czas działalności jednostki jest, w myśl umowy spółki, ograniczony i upływa w 2030 r.”.

Czas trwania działalności jednostki, jeżeli jest ograniczony (opcjonalnie)	
<input type="checkbox"/> Wskaż okres, jeżeli jest ograniczony	
Data od	
Data do	

3) wskazanie okresu objętego sprawozdaniem finansowym

W tym punkcie wprowadzenia do sprawozdania jednostka podaje datę początkową i końcową okresu, za który sporządza sprawozdanie finansowe.

Wskazanie okresu objętego sprawozdaniem finansowym			
Data od	01-01-2024	data do	31-12-2024

4) wskazanie, że sprawozdanie finansowe zawiera dane łączne, jeżeli w skład jednostki wchodzi wewnętrzne jednostki organizacyjne sporządzające samodzielne sprawozdania finansowe

W tym punkcie wprowadzenia do sprawozdania jednostka wskazuje czy sprawozdanie finansowe zawiera dane łączne czy też nie.

Wskazanie, że sprawozdanie finansowe zawiera dane łączne, jeżeli w skład jednostki wchodzi wewnętrzne jednostki organizacyjne sporządzające samodzielne sprawozdania finansowe:	
<input type="checkbox"/>	sprawozdanie finansowe zawiera dane łączne
<input checked="" type="checkbox"/>	sprawozdanie nie zawiera danych łącznych

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 do sprawozdania jednostka wskazuje, czy sprawozdanie zostało sporządzone przy założeniu kontynuowania działalności w dającej się przewidzieć przyszłości oraz, czy nie istnieją okoliczności wskazujące na zagrożenie kontynuowania przez jednostkę działalności. W tym przypadku zaznaczenie „tak” oznacza, iż w dającej się przewidzieć przyszłości obejmującej okres nie krótszy niż jeden rok od dnia bilansowego, jednostka będzie kontynuowała działalność w niezmińszonym istotnie zakresie, bez postawienia jej w stan likwidacji lub upadłości. 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 (por. art. 5 ust. 2 ustawy o rachunkowości). Oświadczenie o kontynuowaniu działalności, zgodne ze stanem faktycznym lub prawnym, zwalnia jednostkę z obowiązku określonego w art. 29 ww. ustawy, 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.

Założenie kontynuacji działalności	
Wskazanie, czy sprawozdanie finansowe zostało sporządzone przy założeniu kontynuowania działalności gospodarczej przez jednostkę w dającej się przewidzieć przyszłości:	
<input checked="" type="checkbox"/> tak	<input type="checkbox"/> nie
Wskazanie, czy nie istnieją okoliczności wskazujące na zagrożenie kontynuowania przez nią działalności:	
<input checked="" type="checkbox"/> tak (brak okoliczności wskazujących na zagrożenie kontynuowania działalności)	<input type="checkbox"/> nie (wystąpiły okoliczności wskazujące na zagrożenie kontynuowania działalności)
Opis okoliczności wskazujących na zagrożenie kontynuowania działalności	

Jeżeli w jednostce wystąpiły okoliczności wskazujące na zagrożenie kontynuowania działalności fakt ten ujawnia się we wprowadzeniu do sprawozdania finansowego poprzez zaznaczenie dwukrotnie „nie” i podaje się jednocześnie powód, dla którego kontynuowanie działalności przez jednostkę nie uważa się za zasadne. W przypadku założenia braku kontynuacji działalności, np. ze względu na upadłość lub likwidację jednostki albo podjęcie decyzji przez właściciela o zakończeniu działalności, informacja opisowa o braku kontynuacji działalności może mieć postać przedstawioną poniżej.

Założenie kontynuacji działalności	
Wskazanie, czy sprawozdanie finansowe zostało sporządzone przy założeniu kontynuowania działalności gospodarczej przez jednostkę w dającej się przewidzieć przyszłości:	
<input type="checkbox"/> tak	<input checked="" type="checkbox"/> nie
Wskazanie, czy nie istnieją okoliczności wskazujące na zagrożenie kontynuowania przez nią działalności:	
<input type="checkbox"/> tak (brak okoliczności wskazujących na zagrożenie kontynuowania działalności)	<input checked="" type="checkbox"/> nie (wystąpiły okoliczności wskazujące na zagrożenie kontynuowania działalności)
Opis okoliczności wskazujących na zagrożenie kontynuowania działalności	
Roczne sprawozdanie finansowe zostało sporządzone przy założeniu, że działalność spółki nie będzie kontynuowana w wyniku podjęcia przez wspólników uchwały o rozwiązaniu spółki.	

Szczegółowy opis zagrożeń i okoliczności wraz z omówieniem podjętych bądź planowanych przez jednostkę środków zaradczych mających na celu eliminację tych zagrożeń podaje się w dodatkowych informacjach i objaśnieniach.

W tym miejscu warto nadmienić, iż przy ocenie okoliczności wskazujących na zagrożenie kontynuacji działalności można wykorzystać wskazówki zawarte w Krajowym Standardzie Rachunkowości nr 14 „Kontynuacja działalności oraz rachunkowość jednostek przy braku kontynuowania działalności” (KSR nr 14).

Standard ten wyjaśnia zagadnienie związane z oceną zasadności założenia kontynuacji działalności, w tym z zasadami rachunkowości stosowanymi w sytuacji braku kontynuowania działalności, a w szczególności zawiera:

- wskazówki dotyczące identyfikowania sytuacji, w których przyjęcie założenia kontynuacji działalności nie jest zasadne,
- wytyczne dotyczące sporządzania sprawozdań finansowych przez jednostki niekontynuujące działalności, w szczególności zasad wyceny przez nie aktywów i pasywów,
- wymogi dotyczące ujawniania informacji w sprawozdaniu finansowym o przyjęciu założenia kontynuacji działalności bądź braku takiej możliwości lub woli.

Według pkt 4.1 tego standardu, kontynuacja działalności stanowi podstawowe założenie przy sporządzaniu sprawozdań finansowych. Gdy przyjęcie założenia kontynuacji działalności jest zasadne, aktywa i zobowiązania są wykazywane w księgach rachunkowych i sprawozdaniu finansowym przy założeniu, że jednostka będzie mogła uzyskać korzyści ekonomiczne z aktywów i wypełnić zobowiązania w toku zwykłej działalności. Występowanie znaczącej niepewności co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności nie jest wystarczającym powodem do odstąpienia od sporządzania

sprawozdań finansowych przy założeniu kontynuacji działalności. Jednostka stosuje założenie o kontynuacji działalności dopóty, dopóki nie staje się pewne, że nie będzie kontynuowała działalności w dającej się przewidzieć przyszłości obejmującej okres nie krótszy niż jeden rok od dnia bilansowego. Rozważenie przyszłości jednostki od dnia bilansowego przez okres 12 miesięcy jest wymogiem minimalnym; jednostka nie może na przykład sporządzić sprawozdania finansowego przy założeniu kontynuacji działalności, jeżeli do daty zatwierdzenia sprawozdania finansowego została podjęta wiążąca decyzja o zaprzestaniu prowadzenia działalności w okresie 18 miesięcy od dnia bilansowego. Z kolei z pkt 4.6 KSR nr 14 wynika, iż sprawozdanie finansowe sporządza się przy założeniu braku kontynuowania działalności, jeżeli na datę jego sporządzenia występuje jedna z poniższych okoliczności:

- formalne postawienie jednostki w stan likwidacji wobec podjęcia stosownej uchwały przez jej wspólników lub uprawomocnienia się orzeczenia sądu o rozwiązaniu spółki, chyba że jest to niezgodne ze stanem faktycznym lub prawnym,
- ogłoszenie przez sąd upadłości jednostki, chyba że jest to niezgodne ze stanem faktycznym lub prawnym,
- dokonanie przez kierownika jednostki oceny, że jest praktycznie pewne, iż jednostka nie będzie kontynuowała działalności w dającej się przewidzieć przyszłości; taka ocena jest wynikiem analizy zdarzeń lub okoliczności, które mogą wskazywać na znaczącą niepewność co do zdolności jednostki do kontynuowania działalności,
- istotne zmniejszenie zakresu działalności jednostki skutkujące brakiem realnej alternatywy dla likwidacji lub zaniechania działalności.

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)

W tym punkcie wprowadzenia do sprawozdania finansowego zamieszcza się informację, czy sprawozdanie finansowe zostało sporządzone po połączeniu spółek, czy przed połączeniem spółek. Jeśli sytuacja ta nie dotyczy jednostki, to pozycję tę pomija się. W przypadku natomiast, gdy w roku obrotowym miało miejsce połączenie spółek, jednostka wskazuje, jaką zastosowała metodę rozliczenia połączenia. Przypominamy, iż zasady łączenia się spółek określają przepisy tytułu IV działu I. „Łączenie się spółek” Kodeksu spółek handlowych. W świetle art. 492 K.s.h., połączenie może przebiegać na dwa sposoby, tj. przez przejęcie lub zawiązanie nowej spółki. Z kolei ustawa o rachunkowości w rozdziale 4a. „Łączenie się spółek” przewiduje dwie metody rozliczenia łączenia się spółek, tj. rozliczenie połączenia metodą nabycia lub metodą łączenia udziałów (por. art. 44b-44c ustawy o rachunkowości). Szczegółowe informacje dotyczące połączenia spółek, jeśli taka sytuacja w jednostce wystąpiła, omawia się w dodatkowych informacjach i objaśnieniach.

Informacja czy sprawozdanie finansowe jest sporządzone po połączeniu spółek (<i>opcjonalnie</i>)
W przypadku sprawozdania finansowego sporządzonego za okres, w ciągu którego nastąpiło połączenie, wskazanie, że jest to sprawozdanie finansowe sporządzone po połączeniu spółek:
<input type="checkbox"/> sprawozdanie sporządzone po połączeniu spółek <input type="checkbox"/> sprawozdanie sporządzone przed połączeniem spółek
Wskazanie zastosowanej metody rozliczenia połączenia (nabycia, łączenia udziałów)

7) omówienie przyjętych zasad (polityki) rachunkowości, w tym metod wyceny aktywów i pasywów (także amortyzacji), ustalenia wyniku finansowego oraz sposobu sporządzenia sprawozdania finansowego w zakresie, w jakim ustawa pozostawia jednostce prawo wyboru

W tym punkcie wprowadzenia do sprawozdania finansowego opisuje się przyjęte przez jednostkę zasady (politykę) rachunkowości, w zakresie w jakim ustawa pozostawia jednostce prawo wyboru.

Omówienie metod wyceny aktywów i pasywów (także amortyzacji)

W tej części wprowadzenia do sprawozdania finansowego przedstawia się zasady wyceny aktywów i pasywów przyjętych przez jednostkę spośród dopuszczonych do stosowania przepisami ustawy o rachunkowości i wydanymi na jej podstawie rozporządzeniami w zakresie, w jakim przepisy te dają jednostce prawo wyboru. Jeśli ustawa i rozporządzenia nie zawierają odpowiednich regulacji, to jednostka może stosować Krajowe Standardy Rachunkowości (KSR), a w razie braku odpowiedniego standardu krajowego może stosować MSR. Informacje w zakresie metod wyceny mogą dotyczyć przykładowo:

- 1) sposobu ustalania amortyzacji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych (por. art. 32 ust. 6 i art. 33 ust. 1 ustawy o rachunkowości),
- 2) zasad wyceny posiadanych przez jednostkę nieruchomości, wartości niematerialnych i prawnych zaliczonych do inwestycji, wyceny aktywów finansowych, wyceny zapasów (por. art. 28 ust. 1, art. 34 ust. 1 i 2 ustawy o rachunkowości).

Przedstawiając przyjęte zasady (politykę) rachunkowości omawia się również zasady przyjęte w zakresie podatku dochodowego, przy czym w ramach odroczonego podatku dochodowego ujawnia się ewentualne odstępstwa od ustalania aktywów i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego, a w przypadku braku takiego odstąpienia ujawnia się w szczególności: określenie przyjętej metody rozchodu (tj. odwrócenie) równic przejściowych, wyjaśnienie czy przyjęto zasadę kompensowania czy niekompensowania aktywów i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego.

Zasady (polityka) rachunkowości. Omówienie przyjętych zasad (polityki) rachunkowości, w zakresie w jakim ustawa pozostawia jednostce prawo wyboru.
Omówienie metod wyceny aktywów i pasywów (także amortyzacji)
Aktywa i pasywa wyceniono zgodnie z ustawą o rachunkowości, z tym że: <ul style="list-style-type: none">- istotną wartość początkową środka trwałego wyznacza kwota 10.000 zł,- składniki aktywów spełniające definicję środków trwałych, których wartość początkowa przekracza kwotę 10.000 zł, zalicza się do środków trwałych podlegających amortyzacji metodą liniową,- składniki aktywów spełniające definicję środków trwałych, których cena jednostkowa nie przekracza 3.500 zł, nie są zaliczane w księgach rachunkowych do środków trwałych, lecz ich wartość odnosi się bezpośrednio w koszty zużycia materiałów w miesiącu oddania do użytkowania,- składniki aktywów spełniające definicję środków trwałych o wartości od 1.000 zł do 3.500 zł obejmuje się ewidencją pozabilansową,- składniki aktywów spełniające definicję środków trwałych o wartości przekraczającej 3.500 zł do wartości nieprzekraczającej 10.000 zł zalicza się do środków trwałych podlegających jednorazowej amortyzacji pod datą przyjęcia do użytkowania,- do wartości niematerialnych i prawnych stosuje się zasady analogiczne jak dla środków trwałych,- inwestycje w nieruchomości wycenia się według zasad stosowanych dla środków trwałych,- materiały i towary są objęte ewidencją ilościowo-wartościową; na dzień ich przyjęcia do magazynu oraz wydania wycenia się je w cenach zakupu, stosując ceny przeciętne,- długoterminowe aktywa finansowe wycenia się po cenach nabycia pomniejszonych o odpisy z tytułu trwałej utraty wartości,- krótkoterminowe aktywa finansowe wycenia się po cenach nabycia nie wyższych od cen rynkowych,- wykazany w rachunku zysków i strat podatek dochodowy wynika z rocznego zeznania podatkowego,- w ramach uproszczeń, na podstawie art. 28b ustawy o rachunkowości, nie stosuje się przepisów rozporządzenia w sprawie instrumentów finansowych, a także, na podstawie art. 37 ust. 10 ww. ustawy, nie ustala się rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego, (...)

Podkreślenia wymaga, iż w tej pozycji wprowadzenia do sprawozdania finansowego podaje się tylko te informacje, zawarte w przyjętych zasadach (polityki) rachunkowości, które ułatwiają zrozumienie rocznego sprawozdania finansowego i dotyczą opcjonalnie zastosowanych, wybranych zasad wyceny aktywów i pasywów oraz ustalania wyniku finansowego. Informacje powinny być przedstawione w sposób zwięzły i usystematyzowany, uwzględniający przedmiot, specyfikę i rodzaj prowadzonej przez jednostkę działalność. Jeżeli podmiot wprowadził zmiany w stosunku do roku poprzedzającego, np. w sposobie ustalania amortyzacji, jest zobowiązany do poinformowania o tym we wprowadzeniu do sprawozdania. Zbędne jest natomiast przedstawianie obligatoryjnych zasad, od których stosowania jednostka nie może odstąpić.

Ustalenie wyniku finansowego

W tej pozycji wprowadzenia do sprawozdania finansowego podaje się informację, jaką metodą ustala się w jednostce wynik finansowy, tj. metodą porównawczą, czy kalkulacyjną.

Ustalenia wyniku finansowego
Spółka wynik finansowy ustala w wariantcie porównawczym.

Ustalenie sposobu sporządzenia sprawozdania finansowego

W tej części wprowadzenia do sprawozdania finansowego jednostka zapisuje np., że sporządziła sprawozdanie zgodnie z wymogami ustawy o rachunkowości oraz czy sprawozdanie podlegało badaniu, a także jaką metodą sporządzono rachunek przepływów pieniężnych.

Ustalenia sposobu sporządzenia sprawozdania finansowego
Sprawozdanie finansowe zostało sporządzone zgodnie z wymogami ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, według załącznika nr 1 do tej ustawy. Roczne sprawozdanie finansowe spółki podlega badaniu przez firmę audytorską. Rachunek przepływów pieniężnych sporządzono metodą bezpośrednią.

Pozostałe (opcjonalnie)

W tej pozycji wprowadzenia do sprawozdania finansowego jednostka może zaprezentować pozostałe przyjęte przez jednostkę zasady (politykę) rachunkowości (w zakresie w jakim ustawa pozostawia jednostce prawo wyboru), które nie zostały omówione wcześniej.

Informacja uszczegóławiająca wynikająca z potrzeb lub specyfiki jednostki (opcjonalnie)

W ostatniej pozycji wprowadzenia do sprawozdania finansowego jednostka może przedstawić dodatkowe dane jej dotyczące, jeśli wynika to z potrzeb lub specyfiki tej jednostki. Może w tym miejscu zamieścić wszelkie informacje, które w jej ocenie pomogą zrozumieć sporządzone sprawozdanie finansowe.

III. DODATKOWE INFORMACJE I OBJAŚNIENIA

1. Informacje i objaśnienia do bilansu

Dodatkowe informacje i objaśnienia do bilansu obejmują w szczególności:

- 1) szczegółowy zakres zmian wartości grup rodzajowych środków trwałych, wartości niematerialnych i prawnych oraz inwestycji długoterminowych, zawierający stan tych aktywów na początek roku obrotowego, zwiększenia i zmniejszenia z tytułu: aktualizacji wartości, nabycia, rozchodu, przemieszczenia wewnętrznego oraz stan końcowy, a dla majątku amortyzowanego – podobne przedstawienie stanów i tytułów zmian dotyczącej amortyzacji lub umorzenia

Ze względu na zakres informacji koniecznych do wykazania w tym punkcie, mogą one zostać przedstawione w nocy w formie tabeli ujmującej stan wartości początkowych i umorzenia ww. składników aktywów na początek roku, ich zmiany w trakcie roku obrotowego, stan wartości początkowych i umorzenia na koniec roku oraz ich wartość netto na początek i koniec roku obrotowego.

Najlepszym rozwiązaniem jest odrębne przedstawienie zmian w wartości według poszczególnych rodzajów tych aktywów, tj. osobno dla środków trwałych, wartości niematerialnych i prawnych oraz inwestycji długoterminowych.

Zmiana wartości początkowej i umorzenie środków trwałych

Przypominamy, iż nie rzadziej niż na dzień bilansowy, środki trwałe wycenia się według cen nabycia lub kosztów wytworzenia lub wartości przeszacowanej (po aktualizacji wyceny środków trwałych), pomniejszonych o odpisy amortyzacyjne lub umorzeniowe, a także o odpisy z tytułu trwałej utraty wartości (por. art. 28 ust. 1 pkt 1 ustawy o rachunkowości). Stąd w bilansie środki trwałe (pozycja A.II.1 załącznika nr 1 do ustawy o rachunkowości) wykazuje się w tzw. wartości netto, uwzględniającej wszystkie zwiększenia i zmniejszenia wartości początkowej, które miały miejsce do dnia bilansowego.

W ustępie 1 pkt 1 dodatkowych informacji i objaśnień należy przedstawić zmiany w wartości początkowej środków trwałych jakie miały miejsce w danym roku obrotowym oraz w ich umorzeniu. Zmiany te mogą mieć charakter zwiększeń lub zmniejszeń, co przedstawiono w tabelach.

Zwiększenia wartości początkowej środków trwałych	
Aktualizacja	Pozycja ta dotyczy zwiększenia wartości początkowej środków trwałych na skutek aktualizacji wyceny na podstawie odrębnych przepisów (por. art. 31 ust. 3 ustawy o rachunkowości), a także w przypadku korekty z tytułu trwałej utraty wartości
Przychody	Pozycja ta dotyczy zwiększenia wartości środków trwałych w wyniku ich zakupu, ulepszenia (jeśli nie były ujęte na koncie 08 „Środki trwałe w budowie”), otrzymania aportu, nieodpłatnego otrzymania (darowizna), umowy leasingu finansowego, ujawnienia podczas inwentaryzacji, przekształcenia leasingu operacyjnego na finansowy
Przemieszczenie	Pozycja ta może dotyczyć np.: przyjęcia środków trwałych, które wcześniej znajdowały się w trakcie budowy, zwiększenia wartości środka trwałego po zakończeniu ulepszenia (przebiegające z konta 08), przekwalifikowania środka trwałego z jednej grupy do drugiej w związku ze zmianą KST lub z powodu błędu, przekwalifikowania obiektu z inwestycji w nieruchomości do środków trwałych
Zmniejszenia wartości początkowej środków trwałych	
Zbycie	Pozycja ta dotyczy sprzedanych lub przekazanych w formie darowizny środków trwałych; w tej pozycji zaleca się również podanie wartości niedoborów ujawnionych podczas inwentaryzacji
Likwidacja	Pozycja ta odnosi się do środków trwałych zlikwidowanych lub postawionych w stan likwidacji
Inne	Pozycja ta może dotyczyć np.: zmniejszenia wartości początkowej na skutek aktualizacji wyceny dokonanej na podstawie odrębnych przepisów (por. art. 31 ust. 3 ww. ustawy) oraz zmniejszeń z tytułu trwałej utraty wartości (por. art. 28 ust. 7 ww. ustawy), nieodpłatnego przekazania środków trwałych, zmiany stanu zaliczek udzielonych dostawcom na poczet środków trwałych

W informacji dodatkowej, jako zmiany wartości początkowej i umorzenia środków trwałych, wskazane jest również uwzględnić te środki trwałe, które ze względu na swoją wartość zostały przez jednostkę uznane za niskocenne, ujęte w ewidencji środków trwałych i jednorazowo zamortyzowane. Pomija się natomiast te niskocenne przedmioty o okresie użytkowania dłuższym niż rok, których zakup został ujęty przez jednostkę w ciężar kosztów zużycia materiałów i nie zostały one objęte ewidencją bilansową środków trwałych.

Zwiększenia umorzenia środków trwałych	
Aktualizacja	Pozycja ta dotyczy zwiększenia odpisów amortyzacyjnych lub umorzeniowych środków trwałych na skutek aktualizacji wyceny na podstawie odrębnych przepisów
Amortyzacja	Pozycja ta dotyczy kwoty rocznych odpisów amortyzacyjnych
Inne	Pozycja ta może dotyczyć np. odpisów z tytułu trwałej utraty wartości środków trwałych
Zmniejszenie umorzenia środków trwałych	
Różne tytuły	Pozycja ta dotyczy zmniejszenia umorzenia środków trwałych rozchodowanych w danym roku obrotowym z tytułu ich sprzedaży, likwidacji, darowizny i innych oraz zmniejszenie umorzenia na skutek aktualizacji na podstawie art.31 ust. 3 i 4 ustawy o rachunkowości

Stan końcowy wartości środków trwałych (wartość początkowa - stan na koniec roku obrotowego) pomniejszony o stan końcowy odpisów amortyzacyjnych (umorzenie - stan na koniec roku obrotowego), prezentowany w ustępie 1 pkt 1 dodatkowych informacji i objaśnień, powinien być zgodny z wartością netto środków trwałych wykazaną przez jednostkę w bilansie. W tym celu w księgach należy zadbać o odpowiednie zorganizowanie ewidencji księgowej.

Nota 1 Zmiana wartości początkowej i umorzenia środków trwałych

Nazwa grupy rodzajowej środków trwałych	Wartość początkowa (brutto) – stan na początek roku obrotowego	Zwiększenie wartości początkowej			Ogółem zwiększenie wartości początkowej (3 + 4 + 5)	Zmniejszenie wartości początkowej			Ogółem zmniejszenie wartości początkowej (7 + 8 + 9)	Wartość początkowa – stan na koniec roku obrotowego (2 + 6 – 10)
		aktualizacja	przychody	przemieszczenie		zbycie	likwidacja	inne		
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Razem										

Umorzenie – stan na początek roku obrotowego	Zwiększenia w ciągu roku obrotowego			Ogółem zwiększenie umorzenia (13 + 14 + 15)	Zmniejszenie umorzenia	Umorzenie – stan na koniec roku obrotowego (12 + 16 – 17)	Wartość netto środków trwałych	
	aktualizacja	amortyzacja za rok obrotowy	inne				stan na początek roku obrotowego (2 – 12)	stan na koniec roku obrotowego (11 – 18)
12	13	14	15	16	17	18	19	20

Uwaga: W kolumnie 17 „Zmniejszenie umorzenia” ujmuje się zmniejszenia dokonanych w ciągu roku obrotowego odpisów amortyzacyjnych środków trwałych na skutek m.in. ich sprzedaży, darowizny, likwidacji lub innych przyczyn uwzględnionych w kolumnie 10.

Zmiana wartości początkowej i umorzenia wartości niematerialnych i prawnych

W bilansie sporządzanym według załącznika nr 1 wartości niematerialne i prawne prezentuje się w części A. „Aktywa trwałe”, w podziale na koszty zakończonych prac rozwojowych, wartość firmy, inne wartości niematerialne i prawne oraz zaliczki na wartości niematerialne i prawne. Wykazaniu w bilansie podlega wartość netto wartości niematerialnych i prawnych, czyli wartość początkowa pomniejszona o dokonane dotychczas odpisy amortyzacyjne lub umorzeniowe, a także o ewentualnie dokonane odpisy z tytułu trwałej utraty wartości. Jak wynika z art. 28 ust. 1 pkt 1 ustawy o rachunkowości, nie rzadziej niż na dzień bilansowy wartości niematerialne i prawne wycenia się według cen nabycia lub kosztów wytworzenia (dot. kosztów zakończonych prac rozwojowych) pomniejszonych o odpisy amortyzacyjne lub umorzeniowe, a także odpisy z tytułu trwałej utraty wartości. Zwracamy jednak uwagę, że w odróżnieniu od środków trwałych wartości niematerialne i prawne nie podlegają ulepszeniu.

Wartość netto wykazywanych w bilansie wartości niematerialnych i prawnych powinna być zgodna ze stanem końcowym wartości niematerialnych i prawnych prezentowanych w ustępie 1 pkt 1 dodatkowych informacji i objaśnień. Dane prezentowane w tej pozycji informacji dodatkowej powinny dotyczyć wartości początkowej i umorzenia poszczególnych wartości niematerialnych i prawnych według stanu na początek i koniec roku obrotowego oraz zmian tych wartości jakie miały miejsce w danym roku obrotowym. Zmiany te mogą mieć charakter zwiększeń lub zmniejszeń, co przedstawiono w tabelach.

Zwiększenia wartości początkowej wartości niematerialnych i prawnych	
Aktualizacja	Pozycja ta w przypadku wartości niematerialnych i prawnych pozostanie niewypełniona, gdyż nie dotyczy ich art. 31 ust. 3 i 4 w pow. z art. 33 ust. 1 ustawy o rachunkowości
Przychody	Pozycja ta dotyczy uzyskania wartości niematerialnej i prawnej w drodze zakupu, otrzymania w formie aportu lub darowizny, na podstawie leasingu finansowego (korzystający), uznania za wartości niematerialne i prawne zakończonych pozytywnym wynikiem prac rozwojowych, ujawnienia w wyniku inwentaryzacji
Przemieszczenie	Pozycja ta w odniesieniu do wartości niematerialnych i prawnych zazwyczaj pozostanie niewypełniona
Zmniejszenia wartości początkowej wartości niematerialnych i prawnych	
Zbycie	Pozycja ta dotyczy sprzedaży wartości niematerialnych i prawnych, przekazania ich w formie darowizny, stwierdzenia ich niedoborów podczas inwentaryzacji
Likwidacja	Pozycja ta odnosi się do wartości niematerialnych i prawnych zlikwidowanych lub postawionych w stan likwidacji
Inne	Pozycja ta może dotyczyć zmiany stanu zaliczek udzielonych dostawcom na poczet zakupu wartości niematerialnej i prawnej

W informacji dodatkowej, jako zmiany wartości początkowej i umorzenia wartości niematerialnych i prawnych, jednostka uwzględnia również te wartości niematerialne i prawne, które ze względu na swoją wartość zostały przez nią uznane za niskocenne, ujęte w ewidencji bilansowej i jednorazowo zamortyzowane. Z kolei pomija się te niskocenne wartości niematerialne i prawne, o okresie użytkowania dłuższym niż rok, których zakup jednostka ujęła w ciężar kosztów zużycia materiałów i nie zostały one objęte ewidencją bilansową.

Zwiększenia umorzenia wartości niematerialnych i prawnych	
Aktualizacja	Pozycja ta dotyczy kwoty rocznych odpisów amortyzacyjnych
Inne	Pozycja ta może dotyczyć np. odpisów z tytułu trwałej utraty wartości wartości niematerialnych i prawnych
Zmniejszenia umorzenia wartości niematerialnych i prawnych	
Różne tytuły	Pozycja ta dotyczy zmniejszenia umorzenia wartości niematerialnych i prawnych rozchodowanych w danym roku obrotowym z tytułu ich sprzedaży, likwidacji, darowizny i innych

Powyższe informacje można przedstawić w formie tabeli.

2) kwotę dokonanych w trakcie roku obrotowego odpisów aktualizujących wartość aktywów trwałych odrębnie dla długoterminowych aktywów niefinansowych oraz długoterminowych aktywów finansowych

W pozycji tej ujawnia się informacje o dokonanych w trakcie roku obrotowego odpisach aktualizujących wartość aktywów trwałych (odrębnie dla długoterminowych aktywów niefinansowych oraz długoterminowych aktywów finansowych). Dane te można przedstawić w notach w formie tabel.

Nota 4 Odpisy aktualizujące wartość długoterminowych aktywów niefinansowych

Wyszczególnienie	Stan na początek roku obrotowego	Zmiany stanu odpisów w ciągu roku obrotowego		Stan na koniec roku obrotowego (2 + 3 – 4)
		zwiększenia	zmniejszenia	
1	2	3	4	5
Razem				

Nota 5 Odpisy aktualizujące wartość długoterminowych aktywów finansowych

Wyszczególnienie	Stan na początek roku obrotowego	Zmiany stanu odpisów w ciągu roku obrotowego		Stan na koniec roku obrotowego (2 + 3 – 4)
		zwiększenia	zmniejszenia	
1	2	3	4	5
Razem				

3) kwotę kosztów zakończonych prac rozwojowych oraz kwotę wartości firmy, a także wyjaśnienie okresu ich odpisywania, określonego odpowiednio w art. 33 ust. 3 oraz art. 44b ust. 10

W pozycji tej ujawnia się informacje dotyczące kosztów zakończonych prac rozwojowych zaliczanych do wartości niematerialnych i prawnych oraz informacje o wartości firmy. Wyjaśnienia wymaga przy tym okres odpisywania tych aktywów, określony odpowiednio w art. 33 ust. 3 oraz art. 44b ust. 10 ustawy o rachunkowości.

Dane te można przedstawić w notcie w formie tabeli.

Nota 6 Koszty zakończonych prac rozwojowych oraz wartość firmy

Wyszczególnienie	Wartość początkowa	Ustalony okres amortyzacji	Wartość odpisów amortyzacyjnych	Uwagi
1	2	3	4	5

Jeżeli prace rozwojowe zostały zakończone niepowodzeniem, czyli nie dały zamierzonych efektów lub zakończono je pozytywnym efektem, ale z różnych przyczyn nie wdrożono, to poniesione koszty odnosi się w ciężar konta 76-1 „Pozostałe koszty operacyjne” w okresie, w którym zostały zakończone, zapisem po stronie Wn konta 76-1, w korespondencji ze stroną Ma konta 64-0.

W jednostkach sporządzających rachunek zysków i strat w wariantcie porównawczym, przeksięgowanie kosztów z konta 64-0 na konto 76-1 powinno odbywać się z wykorzystaniem kont obrotów wewnętrznych (tj. 79-0 „Obroty wewnętrzne” i 79-1 „Koszty obrotów wewnętrznych”).

Informacje o kosztach związanych z pracami rozwojowymi, które nie zostały zakwalifikowane do wartości niematerialnych i prawnych ujawnia się w ustępie 2 pkt 11 dodatkowych informacji i objaśnień sporządzanych według załącznika nr 1 (w ramach informacji uzupełniających do rachunku zysków i strat).

W przypadku wartości firmy, w ustępie 1 pkt 3 dodatkowych informacji i objaśnień wskazane jest podać kwotę zdefiniowaną w art. 33 ust. 4 ustawy o rachunkowości, czyli różnicę między ceną nabycia określonej jednostki lub zorganizowanej jej części a niższą od niej wartością godziwą przejętych aktywów netto. Zasady odpisywania wartości firmy reguluje art. 44b ust. 10 ustawy o rachunkowości. W świetle tego przepisu, od wartości firmy jednostka dokonuje odpisów amortyzacyjnych przez okres jej ekonomicznej użyteczności. Jeżeli nie można wiarygodnie oszacować okresu ekonomicznej użyteczności, to okres dokonywania odpisów amortyzacyjnych wartości firmy nie może być dłuższy niż 5 lat. Odpisów dokonuje się metodą liniową i zalicza się je do pozostałych kosztów operacyjnych.

Przypominamy, że wartość firmy (dodatnia wartość firmy) powstaje w przypadku nabycia przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części, gdy cena nabycia tej jednostki przewyższa wartość godziwą przejętych aktywów netto, jak również w przypadku łączenia się spółek, gdy rozliczenie łączenia odbywa się metodą nabycia, a wartość firmy stanowi nadwyżkę ceny przejęcia nad wartością godziwą aktywów netto spółki przejętej lub spółki powstałej w wyniku połączenia (zob. art. 44b ust. 6 oraz art. 44d ww. ustawy). Do wartości niematerialnych i prawnych zalicza się więc jedynie nabytą wartość firmy. Nie mamy do czynienia z wartością firmy w przypadku otrzymania przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części jako wkładu niepieniężnego w zamian za wydawane udziały lub akcje.

4) wartość gruntów użytkowanych wieczyście

W pozycji tej prezentuje się grunty, w stosunku do których jednostka posiada prawo użytkowania wieczystego. Dane liczbowe powinny wynikać z posiadanych przez jednostkę dokumentów (np. potwierdzających nadanie jej prawa użytkowania wieczystego gruntów, czy stanowiących podstawę naliczania rocznych opłat za ich użytkowanie wieczyste).

Powyższe informacje można ująć w nocie w formie tabeli.

Nota 7 Grunty użytkowane wieczyście

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

5) wartość nieamortyzowanych lub nieumarzanych przez jednostkę środków trwałych, używanych na podstawie umów najmu, dzierżawy i innych umów, w tym z tytułu umów leasingu

W pozycji tej wykazywane są środki trwałe używane na podstawie ww. umów, z których niezbitcie 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). Wartość środków trwałych ujmowanych w tej pozycji dodatkowych informacji i objaśnień może wynikać z zawartych umów lub np. z polis ubezpieczeniowych. Jeśli jednostka nie dysponuje takimi informacjami, to wartość środków przez nią użytkowanych na podstawie umów najmu, dzierżawy i innych umów może ustalić szacunkowo, we własnym zakresie. Z wyjaśnień zawartych w KSR nr 5 wynika, że wartość aktywów będących przedmiotem umowy leasingu operacyjnego oraz najmu lub dzierżawy korzystający ustala na podstawie informacji przekazanych mu przez finansującego, a w przypadku ich braku lub uznania za niewiarygodne, na podstawie cen rynkowych podobnego przedmiotu.

Dane te można przedstawić w nocie w formie tabeli.

Nota 8 Środki trwałe nieamortyzowane lub nieumarzane (ewidencjonowane pozabilansowo)

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

6) liczbę oraz wartość posiadanych papierów wartościowych lub praw, w tym świadectw udziałowych, zamiennych dłużnych papierów wartościowych, warrantów i opcji, ze wskazaniem praw, jakie przyznają

W pozycji tej ujawnia się informacje o liczbie oraz wartości posiadanych papierów wartościowych lub praw – w tym świadectw udziałowych, zamiennych dłużnych papierów wartościowych, warrantów i opcji, ze wskazaniem praw, jakie przyznają.

Dane te można przedstawić w nocie w formie tabeli.

Nota 9 Papiery wartościowe lub prawa

Wyszczególnienie		Papiery wartościowe lub prawa				Razem
		świadcstwa udziałowe	zamienne dłużne papiery wartościowe	warranty	opcje	
1		2	3	4	5	6
Stan na początek roku obrotowego	ilość					
	wartość					
Zwiększenia	ilość					
	wartość					
Zmniejszenia	ilość					
	wartość					
Stan na koniec roku obrotowego	ilość					
	wartość					
Uwagi						

7) 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. Dane liczbowe podaje się według grup należności ujmowanych w aktywach bilansu w pozycji A.III oraz B.II. Jako zwiększenia stanu odpisów wykazuje 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 uwzględnia 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.

Zestawienie danych może być przedstawione w nocy w formie tabeli.

Nota 10 Odpisy aktualizujące wartość należności

Grupa należności	Stan na początek roku obrotowego	Zmiany stanu odpisów w ciągu roku obrotowego			Stan na koniec roku obrotowego (2 + 3 – 4 – 5)
		zwiększenia	wykorzystanie	uznanie za zbędne	
1	2	3	4	5	6
Razem					

8) 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, to przez akcje rozumie się również udziały. Dane o strukturze kapitału podstawowego wykazywane w tej pozycji dodatkowych informacji i objaśnień będą zatem różne – w zależności od formy prawnej jednostki.

W spółkach akcyjnych wykazuje się wysokość kapitału zakładowego (który dzieli się na akcje o równej wartości nominalnej, zgodnie z art. 302 K.s.h.) 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 powinny być zgodne z danymi wynikającymi z rejestru akcjonariuszy.

W prostych spółkach akcyjnych (P.S.A.) tworzy się wyrażony w złotych kapitał akcyjny, na który przeznaczają się wniesione wkłady pieniężne oraz niepieniężne. Kapitał akcyjny powinien wynosić co najmniej 1 złoty. Kapitał ten jest nowym rodzajem kapitału podstawowego i nie jest tożsamy z kapitałem zakładowym, występującym w spółce z o.o. oraz w spółce akcyjnej. Kapitał akcyjny jest zmienny i pozostawiony (pod pewnymi warunkami) do swobodnej dyspozycji akcjonariuszom. Jego wartości nie wpisuje się do umowy spółki, co oznacza, że wszelkie zmiany wartości tego kapitału nie wymagają zmiany umowy spółki. W związku z związaniem spółki wysokość kapitału akcyjnego jest określana przez zarząd na podstawie sumy wartości wniesionych wkładów pieniężnych i wkładów niepieniężnych, przeznaczonych na kapitał akcyjny (por. art. 300¹² § 3 pkt 2 K.s.h.). Majątek stanowiący pokrycie kapitału akcyjnego, powstały z wkładów, może zostać przeznaczony na wypłatę dywidendy (por. art. 300¹⁵ § 2 K.s.h.).

Wszelkie zmiany wartości kapitału akcyjnego (choć nie wymagają zmiany umowy spółki) wymagają wpisu w KRS (por. art. 300¹² § 2 i 6 K.s.h.). Co ważne, kapitał akcyjny P.S.A. nie jest powiązany z akcjami. Akcje P.S.A. nie posiadają wartości nominalnej, nie stanowią części kapitału akcyjnego, są niepodzielne oraz nie mają formy dokumentu (por. art. 300² § 3 oraz art. 300²⁹ K.s.h.). Są ewidencjonowane w elektronicznym rejestrze akcjonariuszy.

Natomiast spółki komandytowo-akcyjne wskazują wielkość kapitału zakładowego oraz 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.

Z kolei w spółkach z o.o. wykazuje się wielkość i strukturę kapitału zakładowego (który dzieli się na udziały o równej lub nierównej wartości nominalnej, stosownie do art. 152 K.s.h.) oraz podział tego kapitału między wspólników – z wyszczególnieniem ich nazwisk (nazw) oraz liczby i wartości posiadanych przez nich udziałów. Informacje te powinny być zgodne z danymi wynikającymi z księgi udziałów.

Nie wypełniają tej pozycji pozostałe spółki osobowe, przedsiębiorstwa państwowe, SP ZOZ, spółdzielnie oraz osoby fizyczne prowadzące działalność gospodarczą.

Powyższe informacje mogą być zaprezentowane w notach w formie tabel. Poniżej przedstawiamy przykładowe noty dla spółki akcyjnej i spółki z o.o.

Nota 11 Struktura własności kapitału podstawowego na dzień ...

Wyszczególnienie	Akcje				Ogółem
	Seria ...	Seria ...	Seria ...	Seria ...	
1	2	3	4	5	6
1. Wartość nominalna jednej akcji					
2. Wartość emisyjna jednej akcji					
3. Ilość akcji w emisji (serii)					
4. Podział akcji z danej serii					
– uprzywilejowane (szt.)					
– zwykłe (szt.)					
5. Podział akcji z danej serii					
– imienne					
– na okaziciela					
6. Rodzaj uprzywilejowanych akcji					
– w zakresie praw głosu (szt.)					
– w zakresie dywidendy (szt.)					
– pozostałe (szt.)					
7. Wartość nominalna serii					
8. Sposób pokrycia akcji					
– gotówka					
– aport					
9. Data rejestracji					

Nota 12 Struktura własności kapitału podstawowego w spółce z o.o. – stan na koniec roku obrotowego

Nazwisko (nazwa) udziałowca	Liczba posiadanych przez udziałowca udziałów	Wartość nominalna posiadanych przez udziałowca udziałów	Udział procentowy udziałów w kapitale zakładowym spółki w %
1	2	3	4
Razem			

9) stan na początek roku obrotowego, zwiększenia i wykorzystanie oraz stan końcowy kapitałów (funduszy) zapasowych, rezerwowych oraz kapitału (funduszu) z aktualizacji wyceny, o ile jednostka nie sporządza zestawienia zmian w kapitale (funduszu) własnym

W tej pozycji dodatkowych informacji i objaśnień należy przedstawić stan na początek roku obrotowego, zwiększenia i wykorzystanie oraz stan końcowy kapitałów (funduszy) zapasowych, rezerwowych oraz kapitału (funduszu) z aktualizacji wyceny, o ile jednostka nie sporządza zestawienia zmian w kapitale (funduszu) własnym.

Zwiększenia kapitału zapasowego w trakcie roku obrotowego mogą m.in. dotyczyć:

- przeznaczenia na ten kapitał części zysku,
- nadwyżki wartości wkładu nad wartością udziałów objętych w spółce z o.o.,
- nadwyżki wartości nominalnej nad niższą ceną nabycia umorzonych akcji własnych,
- nadwyżki powstałej na własnych akcjach lub udziałach w przypadku ich zbycia po cenach sprzedaży (pomniejszonych o koszty sprzedaży) wyższych od cen nabycia,
- różnic z aktualizacji wyceny rozchodowanych środków trwałych, jeżeli odrębne przepisy nie nakazują odnoszenia ich na pozostałe przychody operacyjne (por. art. 31 ust. 4 ustawy o rachunkowości).

Z kolei zmniejszenia kapitału zapasowego w trakcie roku obrotowego mogą dotyczyć pokrycia straty lub przeznaczenia kapitału na wypłatę dywidendy, nadwyżki ceny nabycia sprzedanych udziałów lub akcji własnych nad ceną ich sprzedaży (kwota do wysokości kapitału zapasowego), a także nadwyżki ceny nabycia nad wartością nominalną własnych udziałów lub akcji umorzonych w drodze obniżenia kapitału zakładowego (kwota do wysokości kapitału zapasowego).

Zwiększenia kapitału rezerwowego w trakcie roku obrotowego mogą dotyczyć jego utworzenia z części zysku netto do podziału, z dopłat wspólników spółki z o.o. lub poprzez wyodrębnienie z kapitału zapasowego albo przez obniżenie kapitału zakładowego. Natomiast zmniejszenia kapitału rezerwowego mogą dotyczyć m.in. przeznaczenia tego kapitału na pokrycie straty bilansowej, przeznaczenia na wypłatę dywidendy, a także zakwalifikowanie do zwrotu dopłat wniesionych przez wspólników do spółki z o.o.

Zmiany kapitału z aktualizacji wyceny w trakcie roku obrotowego mogą dotyczyć m.in.:

- utworzenia odpisu aktualizującego z tytułu trwałej utraty wartości dotychczas używanego środka trwałego, objętego uprzednio aktualizacją wyceny na podstawie odrębnych przepisów bądź ich zbycia lub likwidacji (por. art. 31 ust. 4 oraz art. 32 ust. 5 ustawy o rachunkowości),
- różnic powstałych w wyniku wyceny aktywów jednostki po cenach sprzedaży netto możliwych do uzyskania, gdy założenie kontynuacji działalności jednostki nie jest zasadne oraz utworzenia rezerwy na przewidywane dodatkowe koszty i straty spowodowane zaniechaniem lub utratą zdolności do kontynuowania działalności (por. art. 29 ust. 1 ustawy o rachunkowości),
- utworzenia rezerw i aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego, dotyczących operacji rozliczanych z kapitałem własnym (por. art. 37 ust. 9 ustawy o rachunkowości),
- skutków przeszacowania inwestycji zaliczonych do długoterminowych aktywów finansowych, których ewidencję bilansową prowadzi się w cenach rynkowych (por. art. 35 ust. 4 ustawy o rachunkowości).

Informacje o kapitałach (funduszach) można ująć w notach w formie tabel, przy czym ze względu na charakter kapitałów (funduszy) osobno można przedstawić stany i ich zmiany w kapitałach zapasowym i rezerwowym oraz odrębnie zmiany w kapitale z aktualizacji wyceny.

Nota 13 Zmiany stanów kapitałów (funduszy) zapasowego i rezerwowego

Wyszczególnienie	Rodzaj kapitału (funduszu)		Razem (2 + 3)
	zapasowy	rezerwowo	
1	2	3	4
1. Stan na początek roku obrotowego			
2. Zwiększenie w ciągu roku obrotowego, w tym:			
– agio			
– podział zysku			
– dopłaty			
– inne			
3. Zmniejszenie w ciągu roku obrotowego, w tym:			
– pokrycie straty			
– zwrot dopłat			
– dywidendy			
– inne			
4. Stan na koniec roku obrotowego			

Nota 14 Zmiany w stanie kapitału (funduszu) z aktualizacji wyceny

Wyszczególnienie	Wartość kapitału (funduszu) na początek roku obrotowego	Zwiększenia	Zmniejszenia	Wartość kapitału (funduszu) na koniec roku obrotowego (2 + 3 – 4)
1	2	3	4	5
Aktualizacja środków trwałych				
Wycena inwestycji długoterminowych				
Zagrożenie kontynuacji działalności				
Razem				

10) propozycje co do sposobu podziału zysku lub pokrycia straty za rok obrotowy

Informacje podawane w tej pozycji wynikają z propozycji podziału zysku netto przygotowanej przez kierownika jednostki i zaakceptowanej przez uprawniony do tego organ jednostki. 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. Jednostki, wypełniając tę pozycję, wskazują w niej cele, na które proponują przeznaczyć zysk netto za rok obrotowy (lub źródła pokrycia straty) oraz odpowiadające im kwoty. W propozycji podziału zysku za rok obrotowy można wskazać, że będzie on przeznaczony przykładowo na wypłatę dywidendy, pokrycie straty z lat ubiegłych, utworzenie lub powiększenie kapitału zapasowego lub rezerwowego, zasilenie zakładowego funduszu świadczeń socjalnych, darowizny, nagrody dla pracowników. Z kolei propozycja pokrycia straty może dotyczyć sfinansowania jej z utworzonego wcześniej przez jednostkę kapitału zapasowego lub rezerwowego, z niepodzielonego zysku lat ubiegłych, z dopłat wspólników, czy też poprzez obniżenie kapitału zakładowego.

Co istotne, 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.

Dane powyższe mogą być przedstawione w nocy w formie tabeli.

Nota 15 Propozycja podziału zysku za rok obrotowy

Wyszczególnienie	Kwota
1	2
1. Nierozliczony wynik lat ubiegłych (w tym skutki korekty błędu lub poniesienia straty na sprzedaży bądź umorzeniu udziałów/akcji własnych) (+/-)	
2. Zysk netto za rok obrotowy	
3. Razem zysk do podziału	
4. Proponowany podział zysku	
– pokrycie straty z lat ubiegłych	
– wypłata dywidendy	
– zwiększenie kapitału zapasowego	
– zwiększenie kapitału rezerwowego	
– zwiększenie kapitału podstawowego	
– wypłata nagród, premii	
– zasilenie funduszy specjalnych	
– inne	
5. Niepodzielony zysk	

Nota 16 Propozycja pokrycia straty za rok obrotowy

Wyszczególnienie	Kwota
1	2
1. Nierozliczony wynik z lat ubiegłych (w tym skutki korekty błędu lub poniesienia straty na sprzedaży bądź umorzeniu udziałów/akcji własnych) (+/-)	
2. Strata netto za rok obrotowy	
3. Razem strata do pokrycia	
4. Proponowane źródła pokrycia straty	
– kapitał zapasowy	
– kapitał rezerwowy	
– kapitał podstawowy	
– dopłaty wspólników	
– inne	
5. Niepokryta strata	

11) dane o stanie rezerw według celu ich utworzenia na początek roku obrotowego, zwiększeniach, wykorzystaniu, rozwiązaniu i stanie końcowym

Zgodnie z zakresem informacji, które powinien zawierać bilans sporządzany według załącznika nr 1 do ustawy o rachunkowości, jednostki inne niż banki, zakłady ubezpieczeń i zakłady reasekuracji wykazują rezerwy na zobowiązania i bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów w pasywach w pozycji B.I. „Rezerwy na zobowiązania” z wyodrębnieniem:

- B.I.2. „Rezerwa na świadczenia emerytalne i podobne” - w postaci biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów (tworzone na podstawie art. 39 ust. 2 pkt 2 ww. ustawy), z podziałem na długoterminowe i krótkoterminowe,
- B.I.3. „Pozostałe rezerwy” - tj. rezerwy tworzone na podstawie art. 35d ww. ustawy, a także rezerwy w postaci biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów tworzone na podstawie art. 39 ust. 2 pkt 2 ww. ustawy (inne niż świadczenia emerytalne i podobne), z podziałem na długoterminowe i krótkoterminowe.

Wskazówki, jakie informacje można przedstawić w ustępie 1 pkt 11 dodatkowych informacji i objaśnień zawiera również Krajowy Standard Rachunkowości nr 6 „Rezerwy, bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów, zobowiązania warunkowe” (KSR nr 6). Stosownie do punktu 5.1 tego standardu, na informacje jakie jednostka ujawnia o rezerwach oraz biernych rozliczeniach międzyokresowych kosztów wykazywanych w bilansie w pozycji B.I składają się informacje dotyczące: celu ich utworzenia, stanu na początek okresu, dodatkowych rezerw utworzonych w ciągu okresu, łącznie ze zwiększeniami dotychczasowych rezerw, kwot wykorzystanych w ciągu okresu (rozliczonych z zobowiązaniami), kwot niewykorzystanych, rozwiązanych w ciągu okresu, stanu na koniec okresu.

KSR nr 6 zaleca również w pkt 5.2, aby do każdej grupy rezerw oraz biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów lub ich istotnych składowych jednostka ujawniała: krótki opis charakteru obowiązku (zobowiązania) oraz oczekiwanych terminów wynikających z nich 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 ujętą w bilansie.

Powyższe informacje mogą być przedstawione w nocie w formie tabeli

Nota 17 Rezerwy na koszty i zobowiązania

Wyszczególnienie	Stan na początek roku obrotowego	Zwiększenia	Zmniejszenia			Stan na koniec roku obrotowego (2 + 3 - 6)
			wykorzystanie (rozliczone z zobowiązaniami)	rozwiązanie (uznanie rezerwy za zbędną)	razem (4 + 5)	
1	2	3	4	5	6	7
1. Rezerwy długoterminowe						
– na świadczenia emerytalne i podobne						
– na udzielone gwarancje i poręczenia						
– na pewne lub prawdopodobne straty z operacji w toku						
– na pozostałe koszty						
2. Rezerwy krótkoterminowe						
– na świadczenia emerytalne i podobne						
– na udzielone gwarancje i poręczenia						
– na pewne lub prawdopodobne straty z operacji w toku						
– na pozostałe koszty						
Razem						

Zwracamy uwagę, iż w odniesieniu do rezerw podział na długoterminowe oraz krótkoterminowe oznacza, że do długoterminowych kwalifikuje się te z nich, które staną się zobowiązaniem później niż 12 miesięcy od dnia bilansowego. Z kolei za krótkoterminowe przyjmuje się te z nich (tj. ich całość lub część), których wykorzystanie, czyli zamiana na zobowiązanie, nastąpi w ciągu 12 miesięcy od dnia bilansowego. Podobny podział, na długoterminowe i krótkoterminowe, wskazane jest przyjąć w informacji uzupełniającej do bilansu, dotyczącej przedstawienia danych o stanie rezerw według celu ich utworzenia na początek roku obrotowego, zwiększeniach, wykorzystaniu, rozwiązaniu i stanie końcowym.

Wartości stanu rezerw wykazywanych w ustępie 1 pkt 11 dodatkowych informacji i objaśnień powinny odpowiadać pozycji pasywów bilansu „Rezerwy na zobowiązania”. Przy czym pozycja pasywów bilansu B.I. „Rezerwy na zobowiązania”, w osobnym wierszu B.I.1 wyróżnia rezerwę z tytułu odroczonego podatku dochodowego. Zazwyczaj w praktyce oddziela się rezerwę na odroczonego podatku dochodowego od pozostałych rezerw. Utworzoną rezerwę na odroczonego podatku dochodowego prezentuje się razem z aktywami z tego samego tytułu, jeśli jednostka jest zobowiązana do ich tworzenia.

Dane to mogą być przedstawione w nocie w formie tabeli.

Nota 18 Odroczonego podatku dochodowego

Wyszczególnienie	Rezerwy na odroczonego podatku dochodowego		Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego			
	odniesione na wynik finansowy	odniesione na kapitał (fundusz własny)	odniesione na wynik finansowy	w tym: odpisy aktualizujące aktywa	odniesione na kapitał (fundusz własny)	w tym: odpisy aktualizujące aktywa
1	2	3	4	5	6	7
1. Stan na początek roku obrotowego, w tym:						
- z tytułu strat podatkowych						
2. Zwiększenia, w tym:						
- z tytułu strat podatkowych						
3. Zmniejszenia, w tym:						
- z tytułu strat podatkowych						
4. Stan na koniec roku obrotowego, w tym:						
- z tytułu strat podatkowych						

12) 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 do 5 lat,**
- d) powyżej 5 lat**

W pozycji tej wykazuje się informacje dotyczące zobowiązań długoterminowych według pozycji bilansu. Z treści tej pozycji wynika co prawda, że ujawnia się tu zobowiązania długoterminowe, jednak w strukturze tych zobowiązań wskazano, iż należy wykazać tutaj również zobowiązania do 1 roku (por. ustęp 1 pkt 12 lit. a), zaliczane w rachunkowości do zobowiązań krótkoterminowych. Wątpliwości dotyczą również wykazywania w tej pozycji zobowiązań z tytułu dostaw i usług, które zawsze są zaliczane do zobowiązań krótkoterminowych.

Naszym zdaniem najlepiej przyjąć zasadę, iż w tej pozycji ujawnia się wszystkie zobowiązania jednostki, tj. zarówno krótkoterminowe, jak i długoterminowe, z podziałem na okresy wymagalności i wskazaniem ich stanu na początek roku obrotowego (BO) i na koniec roku obrotowego (BZ). Stany zobowiązań powinny wynikać z analizy sald kont rozrachunkowych oraz terminów spłaty poszczególnych tytułów zobowiązań na dzień bilansowy.

Dane te można przedstawić w nocie w formie tabeli.

13) łączną kwotę zobowiązań zabezpieczonych na majątku jednostki ze wskazaniem charakteru i formy tych zabezpieczeń

W pozycji tej prezentuje się zobowiązania wobec wierzycieli zabezpieczone na ich rzecz na aktywach jednostki, w tym m.in. na podstawie hipoteki, przewłaszczenia na zabezpieczenie, zastawu, przekazania im weksla. Najczęściej dotyczy to zabezpieczenia zobowiązań z tytułu zaciągniętych kredytów i pożyczek oraz zobowiązań podatkowych. W przypadku weksli niezawierających oznaczonej kwoty (in blanco) wskazane jest podanie ich liczby i ogólnej kwoty zobowiązań, które zabezpieczają.

Informacje te można przedstawić w nocie w formie tabeli.

Nota 20 Wykaz zobowiązań zabezpieczonych na majątku

Wyszczególnienie	Kwota zobowiązania		Kwota zabezpieczenia			
			ogółem		w tym na aktywach trwałych	
	na początek roku obrotowego	na koniec roku obrotowego	na początek roku obrotowego	na koniec roku obrotowego	na początek roku obrotowego	na koniec roku obrotowego
1	2	3	4	5	6	7
Weksel						
Hipoteka						
Zastaw						
Inne						
Razem						

Warto dodać, iż w tym miejscu można zaprezentować także zobowiązania warunkowe, które zostały zabezpieczone na majątku jednostki, wraz ze wskazaniem charakteru i formy tych zabezpieczeń. Jeśli jednostka sporządzająca dodatkowe informacje i objaśnienia według załącznika nr 1 do ustawy o rachunkowości przedstawi zobowiązania warunkowe zabezpieczone na majątku w ustępie 1 pkt 13, to nie przedstawia ich w ustępie 1 pkt 16 tej informacji.

14) wykaz istotnych pozycji czynnych i biernych rozliczeń międzyokresowych, w tym kwotę czynnych rozliczeń międzyokresowych kosztów stanowiących różnicę między wartością otrzymanych finansowych składników aktywów a zobowiązaniem zapłaty za nie

Jednostki prowadzące księgi rachunkowe dokonują czynnych i biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów na podstawie art. 39 ustawy o rachunkowości oraz rozliczeń międzyokresowych przychodów na podstawie art. 41 ustawy o rachunkowości.

W pozycji tej wykazuje się jedynie istotne pozycje rozliczeń międzyokresowych. Oznacza to, że nieistotne, drobne kwoty rozliczeń można tu pominać. Ponadto nie jest wymagany podział na długoterminowe i krótkoterminowe rozliczenia międzyokresowe. Wymaga się tu zaprezentowania:

- czynnych rozliczeń międzyokresowych kosztów (np. opłaconych z góry czynszów czy kosztów remontów środków trwałych) i rozliczeń międzyokresowych przychodów (np. przychodów z tytułu niezapadłych odsetek od lokat terminowych) - wykazywanych w aktywach bilansu w pozycji A.V.2. „Inne długoterminowe rozliczenia międzyokresowe” i B.IV. „Krótkoterminowe rozliczenia międzyokresowe”,
- biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów (np. kosztów wykonania jeszcze niezakończonych długoterminowych umów o usługi, w tym budowlane, jeżeli zarachowane

Nota 22 Rozliczenia międzyokresowe przychodów

Wyszczególnienie	Stan na początek roku obrotowego	Zwiększenia	Zmniejszenia	Stan na koniec roku obrotowego (2 + 3 – 4)
1	2	3	4	5
Ujemna wartość firmy				
Darowizna środków trwałych, środków trwałych w budowie oraz wartości niematerialnych i prawnych				
Dotacje na sfinansowanie środków trwałych, środków trwałych w budowie oraz prac rozwojowych				
Otrzymane lub należne środki z tytułu świadczeń, których wykonanie nastąpi w przyszłości				
Pozostałe				
Razem				

15) w przypadku gdy składnik aktywów lub pasywów jest wykazywany w więcej niż jednej pozycji bilansu, jego powiązanie między tymi pozycjami; dotyczy to w szczególności podziału należności i zobowiązań na część długoterminową i krótkoterminową

W tym punkcie dodatkowych informacji i objaśnień wykazuje się powiązania pozycji bilansu w szczególności w odniesieniu do należności, zobowiązań, rezerw czy rozliczeń międzyokresowych. Nie ma potrzeby wypełniania tej pozycji w odniesieniu do należności i zobowiązań z tytułu dostaw i usług gdyż w każdym przypadku są one kwalifikowane do krótkoterminowych (por. art. 3 ust. 1 pkt 18 lit. c i pkt 22 ustawy o rachunkowości). w pozycji tej nie ma również potrzeby ujawniania informacji o należnościach, zobowiązaniach, rezerwach i rozliczeniach międzyokresowych, jeżeli zostały one ujawnione w ustępie 1 pkt 7, 11, 12 oraz 14 dodatkowych informacji i objaśnień.

Dane wykazywane w tej części dodatkowych informacji i objaśnień można zaprezentować w notach w formie tabel.

Nota 23 Składniki aktywów wykazywane w więcej niż jednej pozycji bilansu – powiązania

Wyszczególnienie	Numer konta księgowego	Kwota	Pozycja w bilansie	Kwota
1	2	3	4	5
Razem				

Nota 24 Składniki pasywów wykazywane w więcej niż jednej pozycji bilansu – powiązania

Wyszczególnienie	Numer konta księgowego	Kwota	Pozycja w bilansie	Kwota
1	2	3	4	5
Razem				

16) łączną kwotę zobowiązań warunkowych, w tym również udzielonych przez jednostkę gwarancji i poręczeń, także wekslowych, niewykazanych w bilansie, ze wskazaniem zobowiązań zabezpieczonych na majątku jednostki oraz charakteru i formy tych zabezpieczeń; odrębnie należy wykazać informacje dotyczące zobowiązań warunkowych w zakresie emerytur i podobnych świadczeń oraz wobec jednostek powiązanych lub stowarzyszonych

Przez zobowiązania warunkowe rozumie się obowiązek wykonania świadczeń, których powstanie jest uzależnione od zaistnienia określonych zdarzeń (por. art. 3 ust. 1 pkt 28 ustawy o rachunkowości). Wśród zobowiązań warunkowych można wymienić zawarte, a niewykonane umowy, nieuznane przez jednostkę roszczenia skierowane przez kontrahentów na drogę postępowania sądowego, np. z tytułu nieuznanych reklamacji, udzielone gwarancje i poręczenia, w tym również wekslowe. Szczegółowe zasady ujęcia, wyceny i prezentacji w sprawozdaniu finansowym zobowiązań warunkowych przedstawia KSR nr 6. Zobowiązania, jak długo mają charakter warunkowych, nie są ujmowane w bilansie oraz w rachunku zysków i strat. Według pkt 5.3 KSR nr 6 jednostka ujawnia informacje o stanie zobowiązań warunkowych na dzień bilansowy w informacji dodatkowej, jeżeli możliwość wypływu środków z tytułu wypełnienia obowiązku nie jest znikoma. W razie gdy prawdopodobieństwo powstania (wypływu) środków jest znikome, nie powstaje obowiązek ujawnienia w sprawozdaniu finansowym 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 rezerw 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 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 nocie w formie tabeli.

Nota 25 Wykaz zobowiązań warunkowych

Wyszczególnienie	Stan na początek roku obrotowego	Zwiększenia	Zmniejszenia				Stan na koniec roku obrotowego (2 + 3 - 7)	Uwagi
			z tytułu utworzenia rezerwy	z tytułu powstania zobowiązania	z tytułu ustania obowiązku	razem (4 + 5 + 6)		
1	2	3	4	5	6	7	8	9
1. Zobowiązania warunkowe wobec jednostek powiązanych lub stowarzyszonych								
- udzielone gwarancje i poręczenia								
- kaucje i wadła								
- indos weksli								
- zawarte, lecz jeszcze niewykonane umowy								
- nieznanne roszczenia wierzycieli								
- inne								
2. Zobowiązania warunkowe wobec jednostek pozostałych								
- udzielone gwarancje i poręczenia								
- kaucje i wadła								
- indos weksli								
- zawarte, lecz jeszcze niewykonane umowy								
- nieznanne roszczenia wierzycieli								
- inne								
3. Zobowiązania warunkowe w zakresie emerytur i podobnych świadczeń								
Razem								

Zwracamy uwagę, że w tym punkcie dodatkowych informacji i objaśnień jednostki ujawniają również łączną kwotę zobowiązań zabezpieczonych na majątku jednostki wraz ze wskazaniem charakteru i formy tych zabezpieczeń. Najczęściej dotyczy to zabezpieczenia zobowiązań z tytułu zaciągniętych kredytów i pożyczek oraz zobowiązań podatkowych. Dane te można przedstawić w nocie w formie tabeli.

17) w przypadku gdy składniki aktywów nie będące instrumentami finansowymi są wyceniane według wartości godziwej:

- a) istotne założenia przyjęte do ustalenia wartości godziwej, w przypadku gdy dane przyjęte do ustalenia tej wartości nie pochodzą z aktywnego rynku,
- b) dla każdej kategorii składnika aktywów niebędącego instrumentem finansowym – wartość godziwą wykazaną w bilansie, jak również odpowiednio skutki przeszacowania zaliczone do przychodów lub kosztów finansowych lub odniesione na kapitał (fundusz) z aktualizacji wyceny w okresie sprawozdawczym,
- c) tabelę zmian w kapitale (funduszu) z aktualizacji wyceny obejmującą stan kapitału (funduszu) na początek i koniec okresu sprawozdawczego oraz jego zwiększenia i zmniejszenia w ciągu roku obrotowego

Do aktywów niebędących instrumentami finansowymi, które mogą być wyceniane w wartości godziwej, kwalifikuje się: nieruchomości oraz wartości niematerialne i prawne zaliczane do inwestycji, akcje i udziały w jednostkach podporządkowanych oraz inne inwestycje niemające charakteru aktywów finansowych (np. metale szlachetne), jeśli do ich wyceny zastosowano wartość godziwą. Przypominamy, iż możliwość wyceny powyższych składników aktywów w wartości godziwej wynika z treści art. 28 ust. 1 pkt 1a lub pkt 4 ustawy o rachunkowości.

Powyższe informacje można zaprezentować w notach w formie tabel.

Nota 27 Składniki aktywów niebędących instrumentami finansowymi wyceniane według wartości godziwej

Tytuł (składnik aktywów niebędący instrumentem finansowym)	Wartość godziwa składnika wykazana w bilansie	Skutki przeszacowania wpływające w danym okresie sprawozdawczym na				Uwagi
		wynik finansowy		kapitał z aktualizacji		
		przychody finansowe	koszty finansowe	zwiększenie	zmniejszenie	
1	2	3	4	5	6	7
Razem						

Nota 28 Zmiany w stanie kapitału (funduszu) z aktualizacji wyceny składników aktywów niebędących instrumentami finansowymi wycenianych według wartości godziwej

Wyszczególnienie	Wartość kapitału (funduszu) na początek roku obrotowego	Zwiększenia	Zmniejszenia	Wartość kapitału (funduszu) na koniec roku obrotowego (2 + 3 – 4)
1	2	3	4	5
Razem				

17a) informacje o dochodach z tytułu ukrytych zysków w rozumieniu art. 28m ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2021 r. poz. 1800, z późn. zm.) – w przypadku podatników opodatkowanych ryczałtem od dochodów spółek

W pozycji tej jednostki, które wybrały opodatkowanie ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych, zobowiązane są ujawnić informacje o wysokości ukrytych zysków w rozumieniu art. 28m ust. 1 pkt 2 updop.

Przez ukryte zyski, w myśl art. 28m ust. 1 pkt 3 updop, rozumie się świadczenia pieniężne, niepieniężne, odpłatne, nieodpłatne lub częściowo odpłatne, wykonane w związku z prawem do udziału w zysku, inne niż podzielony zysk, których beneficjentem, bezpośrednio lub pośrednio, jest udziałowiec, akcjonariusz albo wspólnik lub podmiot powiązany bezpośrednio lub pośrednio z podatnikiem lub z tym udziałowcem, akcjonariuszem albo wspólnikiem, w szczególności:

- 1) kwotę pożyczki (kredytu) udzielonej przez podatnika udziałowcowi, akcjonariuszowi albo wspólnikowi, w tym za pośrednictwem tworzonych z zysku funduszy, lub podmiotowi powiązanemu z udziałowcem, akcjonariuszem lub wspólnikiem oraz odsetki, prowizje, wynagrodzenia i opłaty od pożyczki (kredytu) udzielonej przez te podmioty podatnikowi;
- 2) świadczenia wykonane na rzecz:
 - a) fundacji prywatnej lub rodzinnej, podmiotu równoważnego takiej fundacji lub przedsiębiorstwa prowadzonego przez taką fundację albo taki podmiot, lub na rzecz beneficjentów takiej fundacji lub takiego podmiotu,
 - b) trustu lub innego podmiotu albo stosunku prawnego o charakterze powierniczym;
- 3) nadwyżkę wartości rynkowej transakcji określoną zgodnie z art. 11c updop ponad ustaloną cenę tej transakcji;
- 4) nadwyżkę zwróconej kwoty dopłaty, wniesionej do spółki zgodnie z odrębnymi przepisami, ponad kwotę wniesionej dopłaty, przy czym jeżeli dopłata została wniesiona w walucie obcej, przeliczenia tej kwoty na złote dokonuje się według średniego kursu waluty obcej ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski na dzień odpowiednio zwrócenia dopłaty i faktycznego jej wniesienia;
- 5) wypłacone z zysku wynagrodzenie z tytułu umorzenia udziału (akcji), ze zmniejszenia wartości udziału (akcji), z wystąpienia wspólnika ze spółki, ze zmniejszenia udziału kapitałowego wspólnika w spółce;
- 6) równowartość zysku przeznaczonego na podwyższenie kapitału zakładowego;
- 7) darowizny, w tym prezenty i ofiary wszelkiego rodzaju;
- 8) wydatki na reprezentację;
- 9) dopłaty wypłacone w przypadku połączenia lub podziału podmiotów;
- 10) odsetki od udziału kapitałowego, wypłacane na rzecz wspólnika przez spółkę;
- 11) zysk przeznaczony na uzupełnienie udziału kapitałowego wspólnika spółki;
- 12) świadczenia pieniężne i niepieniężne wypłacone w przypadku zmniejszenia udziału kapitałowego wspólnika w spółce.

Do ukrytych zysków, w świetle art. 28m ust. 1 pkt 4 updop, nie zalicza się:

- 1) wynagrodzeń z tytułów, o których mowa w art. 12 ust. 1 oraz art. 13 pkt 7, 8 i 9 updof, oraz zasiłków pieniężnych z ubezpieczenia społecznego wypłaconych osobie fizycznej - w części, w jakiej suma tych wynagrodzeń i zasiłków wypłacona w danym miesiącu tej osobie nie przekracza pięciokrotności średniego miesięcznego wynagrodzenia wypłacanego przez podatnika z tytułów, o których mowa w art. 12 ust. 1 oraz art. 13 pkt 7, 8 i 9 updof, nie więcej jednak niż pięciokrotności przeciętnego miesięcznego wynagrodzenia w sektorze przedsiębiorstw, przy czym średnie i przeciętne miesięczne wynagrodzenie ustala się za miesiąc poprzedzający miesiąc dokonania wypłat osobie fizycznej;

- 2) wydatków i odpisów amortyzacyjnych oraz odpisów z tytułu trwałej utraty wartości, związanych z użytkowaniem samochodów osobowych, środków transportu lotniczego, taboru pływającego oraz innych składników majątku:
 - a) w pełnej wysokości - w przypadku składników majątku wykorzystywanych wyłącznie na cele działalności gospodarczej,
 - b) w wysokości 50% - w przypadku składników majątku, które nie są wykorzystywane wyłącznie na cele działalności gospodarczej;
- 3) kwoty pożyczki (kredytu) zwróconej przez podatnika udziałowcowi akcjonariuszowi lub wspólnikowi lub podmiotowi powiązanemu, z wyłączeniem odsetek, prowizji, wynagrodzeń i opłat.

Dane te można ujawnić w nocie w formie tabeli.

Nota 29 Informacja o dochodach z tytułu ukrytych zysków

Wyszczególnienie	Kwota
1	2
1. Kwota pożyczki (kredytu) udzielonej przez podatnika udziałowcowi, akcjonariuszowi albo wspólnikowi, w tym za pośrednictwem tworzonych z zysku funduszy, lub podmiotowi powiązanemu z udziałowcem, akcjonariuszem lub wspólnikiem oraz odsetki, prowizje, wynagrodzenia i opłaty od pożyczki (kredytu) udzielonej przez te podmioty podatnikowi	
2. Świadczenia wykonane na rzecz fundacji prywatnej lub rodzinnej, podmiotu równoważnego takiej fundacji lub przedsiębiorstwa prowadzonego przez taką fundację albo taki podmiot, lub na rzecz beneficjentów takiej fundacji lub takiego podmiotu	
3. Świadczenia wykonane na rzecz trustu lub innego podmiotu albo stosunku prawnego o charakterze powierniczym	
4. Nadwyżka wartości rynkowej transakcji określona zgodnie z art. 11c updog ponad ustaloną cenę tej transakcji	
5. Nadwyżka zwróconej kwoty dopłaty, wniesionej do spółki zgodnie z odrębnymi przepisami, ponad kwotę wniesionej dopłaty	
6. Wypłacone z zysku wynagrodzenie z tytułu umorzenia udziału (akcji), ze zmniejszenia wartości udziału (akcji), z wystąpienia wspólnika ze spółki, ze zmniejszenia udziału kapitałowego wspólnika w spółce	
7. Równowartość zysku przeznaczanego na podwyższenie kapitału zakładowego	
8. Darowizny, w tym prezenty i ofiary wszelkiego rodzaju	
9. Wydatki na reprezentację	
10. Dopłaty wypłacone w przypadku połączenia lub podziału podmiotów	
11. Odsetki od udziału kapitałowego, wypłacane na rzecz wspólnika przez spółkę	
12. Zysk przeznaczony na uzupełnienie udziału kapitałowego wspólnika spółki	
13. Świadczenia pieniężne i niepieniężne wypłacone w przypadku zmniejszenia udziału kapitałowego wspólnika w spółce	
14. Inne	
Razem	

18) środki pieniężne zgromadzone na rachunku VAT, o którym mowa w:

- a) art. 62a ust. 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Prawo bankowe (Dz. U. z 2021 r. poz. 2439, z późn. zm.),
- b) art. 3b ust. 1 ustawy z dnia 5 listopada 2009 r. o spółdzielczych kasach oszczędnościowo-kredytowych (Dz. U. z 2022 r. poz. 924, 1358, 1488 i 1933).

W pozycji tej jednostka ujawnia informacje o wartości środków zgromadzonych na rachunku VAT. Ujawnienie to jest uszczegółowieniem informacji liczbowych wykazanych w aktywach bilansu w pozycji B.III.1 lit. c) w zakresie rodzaju posiadanych przez jednostkę środków pieniężnych.

Powyższe informacje można zaprezentować w nocie w formie tabeli.

Nota 30 Środki pieniężne zgromadzone na rachunku VAT

Wyszczególnienie	Kwota
1	2
Środki pieniężne zgromadzone na rachunku VAT, o którym mowa w art. 62a ust. 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Prawo bankowe	
Środki pieniężne zgromadzone na rachunku VAT, o którym mowa w art. 3b ust. 1 ustawy z dnia 5 listopada 2009 r. o spółdzielczych kasach oszczędnościowo-kredytowych	

19) liczbę akcji obejmowanych przez akcjonariuszy w prostej spółce akcyjnej w zamian za wkłady niepieniężne, których przedmiotem jest prawo niezbywalne lub świadczenie pracy lub usług

W pozycji tej prosta spółka akcyjna (P.S.A.) ujawnia liczbę akcji obejmowanych przez akcjonariuszy w zamian za wkłady niepieniężne, których przedmiotem jest prawo niezbywalne lub świadczenie pracy lub usług. W świetle art. 300² K.s.h., w P.S.A. akcje są obejmowane w zamian za wkłady pieniężne lub niepieniężne. Wkładem niepieniężnym na pokrycie akcji może być wszelki wkład mający wartość majątkową, w tym m.in. świadczenie pracy lub usług. Co istotne, w P.S.A. akcje nie posiadają wartości nominalnej, nie stanowią części kapitału akcyjnego i są niepodzielne.

Dane te można przedstawić w nocie w formie tabeli.

Nota 31 Liczba akcji obejmowanych przez akcjonariuszy w prostej spółce akcyjnej w zamian za wkłady niepieniężne

Akcjonariusz obejmujący akcje za wkład niepieniężny	Rodzaj wkładu	Liczba akcji
1	2	3

1a. Informacje i objaśnienia do bilansu w zakresie instrumentów finansowych

Dodatkowe obowiązki informacyjne ciążyą na jednostkach, które wyceniają i prezentują 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. z 2017 r. poz. 277), dalej zwanego rozporządzeniem w sprawie instrumentów finansowych.

Uwaga: W Dzienniku Ustaw z 28 listopada 2024 r. pod poz. 1750 opublikowano rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 17 listopada 2024 r. w sprawie uznawania i metod wyceny oraz ujawniania i prezentacji instrumentów finansowych. Rozporządzenie weszło w życie po upływie 14 dni od dnia ogłoszenia, tj. 13 grudnia 2024 r. Przepisy rozporządzenia mają zastosowanie po raz pierwszy do sprawozdań finansowych sporządzanych za rok obrotowy rozpoczynający się po dniu 31 grudnia 2024 r., przy czym mogą być stosowane do sprawozdań finansowych sporządzanych za rok obrotowy rozpoczynający się przed dniem 1 stycznia 2025 r.

Jednostki zamieszczają w tej pozycji – na podstawie § 40 rozporządzenia w sprawie instrumentów finansowych – 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 ww. rozporządzenia:

- 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 przekształcała 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 ust. 5 rozporządzenia w sprawie instrumentów finansowych, w pozycji tej zamieszcza następujące informacje:

- 1) kwotę przekwalifikowaną do i z każdej kategorii;
- 2) 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;
- 3) jeżeli składnik aktywów finansowych został przekwalifikowany zgodnie z § 6 ust. 4 rozporządzenia w sprawie instrumentów finansowych – uzasadnienie wskazujące na zaistnienie wyjątkowych okoliczności;

- 4) 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;
- 5) 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 ujęta w rachunku zysków i strat;
- 6) 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 zajścia,
- 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 zabezpieczenia 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.

2. Informacje i objaśnienia do rachunku zysków i strat

Dodatkowe informacje i objaśnienia do rachunku zysków i strat obejmują w szczególności:

- 1) strukturę rzeczową (rodzaje działalności) i terytorialną (rynkı geograficzne) przychodów netto ze sprzedaży towarów i produktów, w zakresie, w jakim te rodzaje i rynki istotnie różnią się od siebie, z uwzględnieniem zasad organizacji sprzedaży produktów i świadczenia usług

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), z uwzględnieniem typów, rodzajów i odmian sprzedawanych wyrobów, towarów, świadczonych usług.

Dane te można przedstawić w nocie w formie tabeli.

Nota 32 Struktura rzeczowa i terytorialna przychodów netto ze sprzedaży produktów i towarów

Przychody netto ze sprzedaży	Sprzedaż netto na kraj		Sprzedaż netto 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	2	3	4	5	6	7
1. Wyroby gotowe, w tym główne grupy:						
- wyrób						
- wyrób						
2. Usługi, w tym główne grupy:						
- usługa						
- usługa						
3. Towary, w tym według rodzajów działalności:						
- hurt						
- detal						
- gastronomia						
Razem						

Dane ujmowane w nocie 32 pozwalają użytkownikom sprawozdania finansowego prześledzić strukturę przychodów netto ze sprzedaży jednostki w porównaniu z rokiem poprzednim. Jeśli na dynamikę sprzedaży jednostki w 2023 r. wpływ miała np. agresja Rosji na Ukrainę czy rosnąca inflacja, to wskazane jest pod tabelą opisać tę sytuację.

Jednostki wykonujące umowy o usługi (w tym budowlane) przez okres dłuższy niż 6 miesięcy, podają w tej pozycji informacje dotyczące wszystkich realizowanych umów długoterminowych. Dane te można zaprezentować w nocie w formie tabeli.

Nota 33 Umowy o usługi długoterminowe

Wyszczególnienie	Przychody	Koszty osiągnięcia przychodów	Przychody zafakturowane	Koszty poniesione	Rezerwa na straty
1	2	3	4	5	6
Umowy o usługi długoterminowe ogółem:					
– w tym umowy niezakończone łącznie					
– w tym 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.

2) 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, w tym emerytalnych,
- g) pozostałych kosztach rodzajowych

Powyższe dane można zaprezentować w nocie w formie tabeli, w której należy wykazać dane za poprzedni oraz za bieżący rok obrotowy.

Nota 34 Koszty rodzajowe i koszty wytworzenia produktów na własne potrzeby jednostki sporządzającej rachunek zysków i strat w wariantcie kalkulacyjnym

Wyszczególnienie	Poprzedni rok obrotowy	Bieżący rok obrotowy
1	2	3
1. Amortyzacja		
2. Zużycie materiałów i energii		
3. Usługi obce		
4. Podatki i opłaty		
5. Wynagrodzenia		
6. Ubezpieczenia i inne świadczenia, w tym: – emerytalne		
7. Pozostałe koszty rodzajowe		
8. Razem (wiersze 1 + 2 + 3 + 4 + 5 + 6 + 7)		
9. Koszt wytworzenia produktów na własne potrzeby		

3) 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, przeznaczenie 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.

Dane te można przedstawić w nocie w formie tabeli.

Nota 35 Odpisy aktualizujące wartość środków trwałych

Przyczyna dokonania odpisu aktualizującego wartość środków trwałych	Kwota
1	2
Zmiana technologii produkcji	
Przeznaczenie do likwidacji w związku z nieopłacalnością dalszego wykorzystywania lub remontowania	
Wycofanie z użytkowania na skutek zaniechania produkcji	
Inne przyczyny	
Razem	

4) wysokość odpisów aktualizujących wartość zapasów

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. Dane te można przedstawić w nocie w formie tabeli.

Nota 36 Odpisy aktualizujące wartość zapasów

Przyczyna dokonania odpisu aktualizującego wartość zapasów	Materiały i opakowania	Półprodukty i produkcja w toku	Produkty gotowe	Towary
1	2	3	4	5
Utrata cech użytkowych i handlowych				
Utrata rynków zbytu				
Inne przyczyny				
Razem				

5) informacje o przychodach, kosztach i wynikach działalności zaniechanej w roku obrotowym lub przewidzianej do zaniechania w roku następnym

Z zaniechaniem działalności mamy do czynienia wówczas, gdy jednostka podjęła wiążące decyzje co do zakończenia danej działalności (części, segmentu swojej działalności) oraz może wyodrębnić przychody i koszty tej działalności i stanowią one kwoty istotnie wpływające na jej wynik finansowy netto. Zazwyczaj kwoty kosztów i przychodów działalności zaniechanej ustala się szacunkowo.

W tym punkcie dodatkowych informacji i objaśnień za 2023 r. wskazane jest również uwzględnić skutki agresji Rosji na Ukrainę czy rosnącej inflacji, które mogły mieć znaczący wpływ na decyzje o ograniczeniu bądź zaprzestaniu kontynuowania znaczącego segmentu dotychczasowej działalności.

W świetle art. 47 ust. 3 ustawy rachunkowości, w przypadku gdy jednostka przewiduje (w roku obrotowym lub w niedalekiej przyszłości) zaprzestanie określonego zakresu działalności (jej części, segmentu), mającego wpływ na przychody i koszty przyszłych okresów sprawozdawczych, przy zachowaniu zasady kontynuacji – odpowiednie przychody i koszty z tym związane należy wykazać w rachunku zysków i strat odrębnie od przychodów i kosztów działalności kontynuowanej. Praktycznie te same informacje ustawa o rachunkowości wymaga ujawnić w ustępie 2 pkt 5 dodatkowych informacji i objaśnień, jako informacje uzupełniające do rachunku zysków i strat.

Jeśli nie wpłynie to ujemnie na wynik finansowy jednostki, to uwzględniając bilansową zasadę istotności, może ona odstąpić od wyodrębniania w rachunku zysków i strat danych dotyczących działalności przewidzianej do zaniechania, a stosowne wyjaśnienia w tym zakresie przedstawić wyłącznie w informacji dodatkowej do sprawozdania finansowego.

Z kolei w sytuacji gdy jednostka wyodrębnia w rachunku zysków i strat działalność zaniechaną, może wywiązać się z tego obowiązku, dodając do poszczególnych pozycji przychodów i kosztów działalności operacyjnej oraz do pozycji zysk (strata) ze sprzedaży i zysk (strata) z działalności operacyjnej – wiersz „w tym, działalność przewidziana do zaniechania”.

Jeżeli jednak jednostka nie przedstawiła odrębnie w rachunku zysków i strat przychodów i kosztów działalności zaniechanej od przychodów i kosztów działalności kontynuowanej, to przedstawia je w informacji dodatkowej w nocie w formie tabeli.

Nota 37 Przychody, koszty i wynik działalności zaniechanej w roku obrotowym lub przewidzianej do zaniechania w roku następnym

Rodzaj działalności zaniechanej lub przewidzianej do zaniechania	Przychody	Koszty	Wynik finansowy
1	2	3	4

W informacji dodatkowej jednostka powinna podać przyczyny planowanego zaniechania działalności i wynikające z tego skutki dla działalności gospodarczej, co może przedstawić, dodając krótki opis, np.: *Spółka jawna posiadająca kilka hurtowni z częściami samochodowymi zlokalizowanych w różnych częściach kraju przewiduje, że w przyszłym okresie sprawozdawczym nastąpi drastyczny spadek sprzedaży w całej sieci. Wiąże się to z przewidywanym pogorszeniem koniunktury na krajowym rynku motoryzacji. W związku z tym wspólnicy podjęli decyzję o zamknięciu jednej z hurtowni, która jako jedyna obsługuje określony region kraju. Działalność tej hurtowni jest dla spółki istotna i została uznana za przewidzianą do zaprzestania (...).*

Warto dodać, iż przy wypełnianiu tej pozycji można skorzystać z wyjaśnień zawartych w stanowisku Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie wykazywania działalności przewidzianej do zaprzestania lub zaprzestanej oraz ujawniania informacji na ten temat, stanowiącym załącznik do uchwały nr 12/2023 Komitetu Standardów Rachunkowości z 29 sierpnia 2023 r. (Dz. Urz. Min. Fin. z 2023 r. poz. 105). Stanowisko to ma zastosowanie po raz pierwszy do sprawozdań finansowych sporządzonych za rok obrotowy rozpoczynający się od 1 stycznia 2024 r., z możliwością jego wcześniejszego zastosowania. Wyjaśniono w nim znaczenie przepisów art. 47 ust. 3 ustawy o rachunkowości i określa zasady ich zastosowania przy sporządzaniu sprawozdań finansowych, przede wszystkim definiując działalność przewidzianą do zaprzestania lub zaprzestaną oraz uszczegółowia obowiązki w zakresie wykazywania przychodów i kosztów (w rachunku zysków i strat) z nią związanych i ujawniania informacji na jej temat (w dodatkowych informacjach i objaśnieniach). Z pkt 2.2 ww. stanowiska wynika, iż działalnością przewidzianą do zaprzestania lub zaprzestaną jest część działalności jednostki:

- a) która została zaprzestana w bieżącym okresie sprawozdawczym lub która w ciągu dwunastu miesięcy od dnia bilansowego jest przewidziana do zaprzestania przez organ jednostki władny podjąć taką decyzję,
- b) której przedmiot lub geograficzny obszar działalności jest odrębny od reszty działalności jednostki,
- c) która jest wydzielona w jednostce dla celów zarządczych (sprawozdawczości wewnętrznej) lub której wydzielenie w tych celach jest zasadne i praktycznie możliwe ze względu na wielkość i zróżnicowanie działalności jednostki, a pominięcie takiego wydzielenia w sprawozdaniu finansowym spowodowałoby niespełnienie zasady rzetelnego i jasnego obrazu, o której mowa w art. 4 ust. 1 i 1b ustawy o rachunkowości, oraz
- d) która jest istotna.

Natomiast poprzez „zaprzestanie” należy rozumieć nie tylko zdarzenia gospodarcze polegające na wygaszeniu działalności gospodarczej, ale także wszystkie inne zdarzenia, które powodują, że jednostka przestaje prowadzić dany rodzaj działalności, m.in. sprzedaż działalności, wydzielenie jej do osobnej jednostki, czy też przekazanie jej w formie aportu rzeczowego itp. (por. pkt 2.3 ww. stanowiska).

Za działalność przewidzianą do zaprzestania lub zaprzestaną nie uznaje się sytuacji, gdy jednostka przewiduje spadek (nawet duży) skali swojej działalności (czyli spadek wielkości sprzedaży swoich wyrobów, towarów lub usług) z jakichkolwiek przyczyn innych niż zamknięcie lub wstrzymanie w dłuższym czasie istotnej linii produktów (wyrobów lub usług) albo miejsca prowadzenia działalności. Taka sytuacja świadczy jednak o wystąpieniu przesłanek utraty wartości, co oznacza konieczność przeprowadzenia przez jednostkę testu na utratę wartości zgodnie z wytycznymi Krajowego Standardy Rachunkowości nr 4 „Utrata wartości aktywów” (por. pkt 2.4 ww. stanowiska).

Dodatkowo w pkt 4.5 ww. stanowiska wskazano, że jednostka przedstawia w dodatkowych informacjach i objaśnieniach w odniesieniu do każdej działalności przewidzianej do zaprzestania lub zaprzestanej odrębnie:

- a) ogólny opis charakteru tej działalności (tuż przed decyzją o jej zaprzestaniu i obecnie, o ile uległ istotnej zmianie),
- b) jej obecny status i stan (to czy jest dopiero przewidziana do zaprzestania czy już została zaprzestana; jeżeli jeszcze nie została zaprzestana, to kiedy to nastąpi; jakie są plany w odniesieniu do jej istotnych aktywów),
- c) informację o tym, kto i kiedy podjął decyzję o jej zaprzestaniu,
- d) ogólne przyczyny jej zaprzestania,

- e) sposób przypisania poszczególnych przychodów i kosztów do działalności przewidzianej do zaprzestania lub zaprzestanej, w tym podstawy rozliczania najbardziej istotnych kosztów wspólnych (dla działalności przewidzianej do zaprzestania lub zaprzestanej i innych zakresów działalności) wraz z kwotami wynikającymi z tego rozliczenia, a także informację o uproszczeniach w tym przypisaniu oraz o zmianach jego zasad (w tym podstaw rozliczania kosztów wspólnych) i przyczynach tych zmian.

Co jednak istotne, nie jest wymagane ujawnienie informacji, które stanowią tajemnicę przedsiębiorstwa (np. elementów strategii jednostki, która przesądziła o zaprzestaniu danego zakresu działalności, wrażliwych szczegółów dotyczących modelu rachunku kosztów, na podstawie którego w jednostce ustalono wynik działalności przewidzianej do zaprzestania lub zaprzestanej).

6) rozliczenie różnicy pomiędzy podstawą opodatkowania podatkiem dochodowym a wynikiem finansowym (zyskiem, stratą) brutto

W tej pozycji dodatkowych informacji i objaśnień wymaga się od jednostki przedstawienia różnicy pomiędzy podstawą opodatkowania podatkiem dochodowym a wynikiem finansowym (zyskiem, stratą) brutto (tzw. nota podatkowa). Obowiązek ten ciąży wyłącznie na jednostkach będących podatnikami podatku dochodowego od osób prawnych (CIT).

Jednostki sporządzające sprawozdanie finansowe w strukturze logicznej oraz formacie udostępnianych w Biuletynie Informacji Publicznej (BIP) na stronie podmiotowej urzędu obsługującego ministra właściwego do spraw finansów publicznych (format XML zgodny z regułami określonymi we właściwej strukturze XSD), notę podatkową również sporządzają w formie ustrukturyzowanej.

Należy jednak zauważyć, iż pomimo że w strukturach sprawozdań finansowych udostępnionych w BIP na stronie internetowej Ministerstwa Finansów (MF) zawarto notę podatkową w każdej ustrukturyzowanej postaci sprawozdania finansowego (tj. zarówno w załączniku nr 1, jak i nr 4, 5 i 6), to podatnicy CIT sporządzający sprawozdania finansowe według załącznika nr 4, 5 lub 6, nie muszą jej wypełniać. Wątpliwości dotyczące tej kwestii wyjaśniło MF w odpowiedziach na pytania nr 6, 7 i 8, zamieszczonych na stronie internetowej: <https://www.podatki.gov.pl/e-sprawozdania-finansowe/pytania-i-odpowiedzi/#wypelnianie-specyficznych-pozycji>. Według resortu finansów wypełnienie rozliczenia różnicy pomiędzy podstawą opodatkowania podatkiem dochodowym a wynikiem finansowym (zyskiem, stratą) brutto przez jednostki sporządzające sprawozdanie finansowe odpowiednio zgodnie z załącznikiem nr 5, 4 i 6 do ustawy o rachunkowości nie jest obowiązkowe.

Zatem w schemach sprawozdań finansowych według załączników nr 4, 5 i 6, zamieszczonych na stronie BIP MF, pozycja ta została umieszczona jedynie do wypełnienia fakultatywnego. W ramach tego fakultetu wypełnić ją mogą jedynie jednostki, których dotyczy ten zakres informacyjny, czyli podatnicy CIT.

Szczegółowość noty podatkowej określają struktury logiczne udostępnione przez MF. W praktyce wygląda to tak, że dla każdej pozycji głównej rozliczenia jednostka ma obowiązek podania jej wartości łącznej dla roku bieżącego.

Polą dotyczące roku poprzedniego są polami opcjonalnymi, których wypełnienie pozostaje do decyzji jednostki. W nodzie podatkowej przewidziano również możliwość wyspecyfikowania do pozycji dotyczących przychodów, kosztów, straty z lat ubiegłych oraz innych zmian podstawy opodatkowania informacji uszczegółowiających. Przy czym wskazanie przez jednostkę informacji uszczegółowiających oznacza obowiązkowość podania do tych pozycji kwoty oraz podstawy prawnej dla wartości większych bądź równych 20.000 zł. Zatem dopiero gdy jednostka doda taką pozycję, powinna podać podstawę prawną (obowiązkowo - artykuł, a opcjonalnie - ustęp, punkt i literę).

Wzór noty zaprezentowano w poniższej tabeli.

G. Koszty uznawane za koszty uzyskania przychodów w roku bieżącym ujęte w księgach lat ubiegłych, w tym:										
Pozostałe ^{*)}										
H. Strata z lat ubiegłych, w tym:										
I. Inne zmiany podstawy opodatkowania, w tym:										
Pozostałe ^{*)}										
J. Podstawa opodatkowania podatkiem dochodowym										
K. Podatek dochodowy										

^{*)} W wierszu można wykazać łącznie różnice o wartościach niższych niż 20.000 zł.

7) koszt wytworzenia środków trwałych w budowie, w tym odsetki oraz różnice kursowe, które powiększyły koszt wytworzenia środków trwałych w budowie w roku obrotowym

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 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.

Dane powyższe można zaprezentować w nocie w formie tabeli.

Nota 39 Koszt wytworzenia środków trwałych w budowie

Wyszczególnienie	Koszty wytworzenia ogółem	W tym koszty finansowania	
		odsetki	różnice kursowe
1	2	3	4
Środki trwałe oddane do użytkowania w roku obrotowym			
Środki trwałe w budowie			

8) odsetki oraz różnice kursowe, które powiększyły cenę nabycia towarów lub koszt wytworzenia produktów w roku obrotowym

W tej pozycji wykazuje się odsetki oraz różnice kursowe, które powiększyły w danym roku obrotowym wartość towarów lub produktów w przypadkach uzasadnionych niezbędnym, długotrwałym przygotowaniem towaru lub produktu do sprzedaży bądź długim okresem wytwarzania produktu. Możliwość zwiększenia ceny nabycia towaru lub kosztu wytworzenia produktu o koszty obsługi zobowiązań zaciągniętych w celu finansowania zapasu towarów lub produktów w okresie ich przygotowania do sprzedaży bądź wytworzenia i związanych z nimi różnic kursowych, pomniejszone o przychody z tego tytułu, daje art. 28 ust. 4 ustawy o rachunkowości. Dane dotyczące odsetek i różnic kursowych można zaprezentować w nocie w formie tabeli.

Nota 40 Odsetki oraz różnice kursowe, które powiększyły cenę nabycia towarów lub koszt wytworzenia produktów w roku obrotowym

Wyszczególnienie	Towary	Produkty
1	2	3
Różnice kursowe, w tym z tytułu:		
Odsetki, w tym z tytułu:		
Razem		

9) poniesione w ostatnim roku i planowane na następny rok nakłady na niefinansowe aktywa trwale; odrębnie należy wykazać poniesione i planowane nakłady na ochronę środowiska

W tej pozycji należy wyszczególnić poniesione w roku obrotowym, jak również planowane na rok następny, nakłady na niefinansowe aktywa trwale. 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.

Dane można zaprezentować w nocie w formie tabeli.

Nota 41 Nakłady na niefinansowe aktywa trwale, w tym nakłady na ochronę środowiska

Wyszczególnienie	Nakłady poniesione w roku obrotowym (bieżącym)	Nakłady planowane na rok następny
1	2	3
1. Wartości niematerialne i prawne, w tym:		
– na ochronę środowiska		
2. Środki trwałe przyjęte do użytkowania, w tym:		
– na ochronę środowiska		
3. Środki trwałe w budowie, w tym:		
– na ochronę środowiska		
4. Inwestycje w nieruchomości i prawa przyjęte do użytkowania		

10) kwotę i charakter poszczególnych pozycji przychodów lub kosztów o nadzwyczajnej wartości lub które wystąpiły incydentalnie

W tej pozycji ujawnia się kwotę i charakter poszczególnych pozycji przychodów lub kosztów o nadzwyczajnej wartości, lub które wystąpiły incydentalnie. Do zdarzeń incydentalnych należy zaliczyć powódź, która we wrześniu 2024 r. przeszła przez południową i zachodnią część Polski. W tym miejscu należy przedstawić np. kwotę strat w aktywach trwałych i obrotowych poniesionych na skutek powodzi oraz koszty związane z usuwaniem jej skutków, a także otrzymane w związku z powodzią odszkodowania od ubezpieczycieli i dofinansowania.

Dane te można przedstawić w nocie w formie tabeli.

Nota 42 Kwota i charakter poszczególnych pozycji przychodów i kosztów o nadzwyczajnej wartości lub które wystąpiły incydentalnie

Wyszczególnienie	Poprzedni rok obrotowy	Bieżący rok obrotowy
1	2	3
1. Przychody		
– o nadzwyczajnej wartości, w tym:		
– które wystąpiły incydentalnie, w tym:		
2. Koszty		
– o nadzwyczajnej wartości, w tym:		
– które wystąpiły incydentalnie, w tym:		

11) informacje o kosztach związanych z pracami badawczymi i pracami rozwojowymi, które nie zostały zakwalifikowane zgodnie z art. 33 ust. 2 do wartości niematerialnych i prawnych

W tej pozycji ujawnia się informacje o kosztach prac rozwojowych zakończonych niepowodzeniem, które nie dały zamierzonych efektów lub kosztach prac rozwojowych zakończonych efektem pozytywnym, których z różnych przyczyn nie wdrożono. Takich kosztów nie zalicza się bowiem do wartości niematerialnych i prawnych. Obciążają one wynik finansowy w roku, w którym je zakończono. Odnosi się je wówczas w ciężar pozostałych kosztów operacyjnych. Ponadto w tej pozycji podaje się informacje o kosztach ponoszonych na etapie prac badawczych. Nie powinny być one aktywowane, tym samym ich wartość ujmuje się w ciężar kosztów w okresie, w którym zostały poniesione.

Dane te można przedstawić w nocie w formie tabeli.

Nota 43 Koszty związane z pracami badawczymi i pracami rozwojowymi, które nie zostały zakwalifikowane do wartości niematerialnych i prawnych

Wyszczególnienie	Poprzedni rok obrotowy	Bieżący rok obrotowy
1	2	3
1. Koszty prac rozwojowych zakończonych niepowodzeniem, które nie dały zamierzonych efektów		
2. Koszty prac rozwojowych zakończonych efektem pozytywnym, których z różnych przyczyn nie wdrożono		
3. Koszty ponoszone na etapie prac badawczych		

12) wartość żywności przekazanej organizacjom pozarządowym, z przeznaczeniem na wykonywanie przez te organizacje zadań w zakresie określonym w art. 2 pkt 2 ustawy z dnia 19 lipca 2019 r. o przeciwdziałaniu marnowaniu żywności (Dz. U. z 2020 r. poz. 1645), lub kwotę opłaty za marnowanie żywności, o której mowa w art. 5 tej ustawy

W pozycji tej jednostka będąca sprzedawcą żywności, w rozumieniu art. 2 pkt 3 ustawy o przeciwdziałaniu marnowaniu żywności, ujawnia informacje o wysokości należnej opłaty za marnowanie żywności lub wartość żywności przekazanej organizacjom pozarządowym. Przez marnowanie żywności rozumie się wycofywanie z etapu dystrybucji żywności, która spełnia wymogi prawa żywnościowego, w szczególności ze względu na zbliżający się upływ terminu przydatności do spożycia lub daty minimalnej trwałości lub ze względu na wady wyglądu tych środków spożywczych albo ich opakowań i przeznaczanie ich do unieszkodliwiania jako odpady.

Przypominamy, iż sprzedawcą żywności jest podmiot prowadzący przedsiębiorstwo spożywcze, o którym mowa w art. 3 ust. 3 rozporządzenia (WE) nr 178/2002, w zakresie sprzedaży żywności w jednostce handlu detalicznego lub hurtowego o powierzchni sprzedaży w rozumieniu art. 2 pkt 19 ustawy z dnia 27 marca 2003 r. o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym (Dz. U. z 2024 r. poz. 1130 ze zm.) powyżej 250 m², w której przychody ze sprzedaży żywności stanowią co najmniej 50% przychodów ze sprzedaży wszystkich towarów.

Dane te można przedstawić w nocie w formie tabeli.

Nota 44 Wartość żywności przekazanej organizacjom pozarządowym lub kwota opłaty za marnowanie żywności

Wyszczególnienie	Kwota
1	2
Wartość żywności przekazanej organizacjom pozarządowym, z przeznaczeniem na wykonywanie przez te organizacje zadań w zakresie określonym w art. 2 pkt 2 ustawy o przeciwdziałaniu marnowaniu żywności	
Kwota opłaty za marnowanie żywności, o której mowa w art. 5 ustawy o przeciwdziałaniu marnowaniu żywności	

3. Kursy przyjęte do wyceny pozycji sprawozdania finansowego, wyrażonych w walutach obcych

Według załącznika nr 1 do ustawy o rachunkowości ustęp 3 dodatkowych informacji i objaśnień brzmi: „Dla pozycji sprawozdania finansowego, wyrażonych w walutach obcych – kursy przyjęte do ich wyceny”.

W tej pozycji podaje się obowiązujące na dzień bilansowy kursy walut obcych ogłoszone przez Narodowy Bank Polski, 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).

Dane te można przedstawić w nocie w formie tabeli.

Nota 45 Kursy walut przyjęte do wyceny składników bilansu oraz rachunku zysków i strat

Rodzaj składnika /Nazwa waluty	Kod waluty	Rodzaj kursu/ tabela kursów	Przyjęty kurs
1	2	3	4
1. Należności			
– euro	EUR		
– dolar amerykański	USD		
– funt szterling	GBP		
2. Środki pieniężne w kasie i w banku			
– euro	EUR		
– dolar amerykański	USD		
3. Gotówka znajdująca się w kasie w jednostce prowadzącej skup i sprzedaż walut			
– euro	EUR		
– dolar amerykański	USD		
– funt szterling	GBP		
4. Zobowiązania			
– euro	EUR		

4. Informacje i objaśnienia do rachunku przepływów pieniężnych

Według załącznika nr 1 do ustawy o rachunkowości ustęp 4 dodatkowych informacji i objaśnień brzmi: „**Objaśnienie struktury środków pieniężnych przyjętych do rachunku przepływów pieniężnych, a w przypadku gdy rachunek przepływów pieniężnych sporządzony jest metodą bezpośrednią, dodatkowo należy przedstawić uzgodnienie przepływów pieniężnych netto z działalności operacyjnej, sporządzone metodą pośrednią; w przypadku różnic pomiędzy zmianami stanu niektórych pozycji w bilansie oraz zmianami tych samych pozycji wykazanymi w rachunku przepływów pieniężnych, należy wyjaśnić ich przyczynę**”.

Tę pozycję wypełniają jednostki sporządzające rachunek przepływów pieniężnych. Wskazane jest wyjaśnić tu 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. Pomocny w tej kwestii może być Krajowy Standard Rachunkowości nr 1 „Rachunek przepływów pieniężnych” (KSR nr 1).

Dane te można przedstawić w nocie w formie tabeli.

Nota 46 Struktura środków pieniężnych przyjęta do rachunku przepływów pieniężnych

Rodzaj środków pieniężnych	Rok poprzedni	Rok bieżący	Zmiana stanu środków pieniężnych	Środki pieniężne na koniec okresu o ograniczonej możliwości dysponowania
1	2	3	4	5
Środki pieniężne w kasie				
Środki pieniężne na rachunkach bankowych				
Inne środki pieniężne, w tym:				
Razem środki pieniężne i ich ekwiwalenty				

Z kolei przedstawienie uzgodnienia przepływów pieniężnych netto z działalności operacyjnej, sporządzone metodą pośrednią, gdy rachunek przepływów pieniężnych sporządzony jest metodą bezpośrednią można zaprezentować w nocie w formie tabeli.

Nota 47 Przepływy pieniężne netto z działalności operacyjnej sporządzone metodą pośrednią

Wyszczególnienie	Poprzedni rok obrotowy	Bieżący rok obrotowy
1	2	3
A. Przepływy środków pieniężnych z działalności operacyjnej		
I. Zysk (strata) netto		
II. Korekty razem		
1. Amortyzacja		
2. Zyski (straty) z tytułu różnic kursowych		
3. Odsetki i udziały w zyskach (dywidendy)		
4. Zysk (strata) z działalności inwestycyjnej		
5. Zmiana stanu rezerw		
6. Zmiana stanu zapasów		
7. Zmiana stanu należności		
8. Zmiana stanu zobowiązań krótkoterminowych, z wyjątkiem pożyczek i kredytów		
9. Zmiana stanu rozliczeń międzyokresowych		
10. Inne korekty		
III. Przepływy pieniężne netto z działalności operacyjnej (I +/- II)		

Przy wyjaśnianiu przykładowo przyczyn znaczących różnic pomiędzy zmianami stanu niektórych pozycji w bilansie oraz zmianami tych samych pozycji wykazanych w rachunku przepływów pieniężnych (tzn. zmiany stanu zobowiązań krótkoterminowych i zmiany stanu zapasów), a także ustalania wielkości faktycznie zapłaconego podatku dochodowego jednostka może skorzystać ze schematów zamieszczonych w punkcie 8.11 KSR nr 1.

W celu ustalenia wykazanej w rachunku przepływów pieniężnych zmiany stanu zobowiązań krótkoterminowych (z wyłączeniem pożyczek i kredytów) należy wykazaną w bilansie zmianę stanu tych zobowiązań „skorygować” o zmianę stanu zobowiązań dotyczących działalności inwestycyjnej i finansowej oraz o zmianę stanu zobowiązań z operacji lub zdarzeń niepieniężnych, jak np. zamiany zobowiązań dotyczących działalności operacyjnej na kapitał (fundusz) własny czy zmiany stanu zobowiązań z tytułu podatku dochodowego odnoszonych bezpośrednio na kapitał (fundusz) własny (np. błąd popełniony w poprzednich latach obrotowych, w następstwie którego nie można uznać zatwierdzonych sprawozdań finansowych za okresy poprzednie za poprawne - art. 54 ust. 3 ustawy o rachunkowości). Dane te można zaprezentować w nocy w formie tabeli.

Nota 48 Ustalenie różnicy między zmianą stanu zobowiązań krótkoterminowych (z wyłączeniem pożyczek i kredytów) wykazaną w bilansie a zmianą tej pozycji w rachunku przepływów pieniężnych

Pozycja	Treść	Kwota w zł
A.	Zmiana stanu zobowiązań krótkoterminowych, z wyłączeniem pożyczek i kredytów, według bilansu	
1.	Zmiana stanu zobowiązań inwestycyjnych: wzrost ze znakiem "-", spadek ze znakiem "+"	
2.	Zmiana stanu zobowiązań z tytułu podatku dochodowego odnoszonego bezpośrednio na kapitał (fundusz) własny: wzrost ze znakiem "-", spadek ze znakiem "+"	
B.	Zmiana stanu w rachunku przepływów pieniężnych (A +/- 1 +/- 2)	

W celu ustalenia wykazanej w rachunku przepływów pieniężnych zmiany stanu zapasów, należy wykazaną w bilansie zmianę stanu zapasów „skorygować” o zmianę stanu tych aktywów z tytułu wkładu niepieniężnego otrzymanego lub przekazanego pod postacią składników aktywów obrotowych (zapasów), a także o zmianę stanu zapasów z tytułu ich przeniesienia do środków trwałych (w tym w budowie) lub przekwalifikowania środków trwałych do zapasów. Dane te można zaprezentować w nocy w formie tabeli.

Nota 49 Ustalenie różnicy między zmianą stanu zapasów wykazaną w bilansie a zmianą tej pozycji w rachunku przepływów pieniężnych

Pozycja	Treść	Kwota w zł
A.	Zmiana stanu zapasów według bilansu	
1.	Zmiana stanu zapasów, w tym z tytułu:	
	– wkładu niepieniężnego otrzymanego/przekazanego pod postacią składników aktywów obrotowych (zapasów): wzrost (otrzymanie) ze znakiem "-", spadek (przekazanie) ze znakiem "+"	
	– przeniesienia składników aktywów obrotowych (zapasów) do środków trwałych (w tym w budowie): spadek (przekazanie) ze znakiem "+"	
	– przekwalifikowania środków trwałych do zapasów: wzrost (otrzymanie) ze znakiem "-"	
B.	Zmiana stanu zapasów w rachunku przepływów pieniężnych (A +/- 1)	

Wobec niewykazywania jako odrębnej pozycji rachunku przepływów pieniężnych z działalności operacyjnej kwoty zapłaconego podatku dochodowego od osób prawnych KSR nr 1 zaleca - gdy stanowi on istotną pozycję - objaśnienie relacji zachodzących między memoriałowym (w rachunku zysków i strat) a kasowym ujęciem podatku dochodowego (podatek dochodowy zapłacony). W tym celu podatek dochodowy, wykazany w rachunku zysków i strat, podlega „korekcie” o zmianę stanu rezerw i aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego oraz o wielkość podatku odniesionego bezpośrednio na kapitał własny (np. na skutek błędów lat poprzednich). Tak ustalona wielkość podatku podlega następnie

„korekcie” o zmianę stanu należności i zobowiązań z tytułu podatku dochodowego. Dane te można zaprezentować w nocie w formie tabeli.

Nota 50 Ustalenie wielkości faktycznie zapłaconego podatku dochodowego

Pozycja	Treść	Kwota w zł
A.	Podatek dochodowy wykazany w rachunku zysków i strat	
1.	Zmiana stanu rezerw na podatek dochodowy (bez rezerw odnoszonych na kapitał własny): wzrost ze znakiem "-", spadek ze znakiem "+"	
2.	Zmiana stanu rozliczeń międzyokresowych czynnych z tytułu podatku dochodowego (bez rozliczeń odnoszonych na kapitał własny): wzrost ze znakiem "+", spadek ze znakiem "-"	
B.	Podatek dochodowy według deklaracji podatkowej - obciążający wynik finansowy danego okresu (A +/- 1 +/- 2)	
1.	Podatek dochodowy według deklaracji podatkowej odnoszony bezpośrednio na kapitał własny "+/-"	
C.	Podatek dochodowy według deklaracji (B +/- 1)	
1.	Zmiana stanu należności z tytułu podatku dochodowego: wzrost ze znakiem "+", spadek ze znakiem "-"	
2.	Zmiana stanu zobowiązań z tytułu podatku dochodowego: wzrost ze znakiem "-", spadek ze znakiem "+"	
D.	Podatek dochodowy zapłacony (C +/- 1 +/- 2)	

5. Umowy i istotne transakcje zawarte przez jednostkę oraz niektóre zagadnienia osobowe

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, z obowiązkiem ich odkupu, gdy okażą się one nieściągalne,
- umowy konsygnacyjne,
- umowy take or pay (z ang. bierz lub płać),
- umowy sekurytyzacji,
- umowy outsorsingu polegające na zleceniu wyspecjalizowanym jednostkom zewnętrznym wykazanie usług niezbędnych do funkcjonowania jednostki, np. ochrony mienia, sprzątnięcia, doradztwa prawnego, księgowych,
- umowy sprzedaży towarów z obowiązkiem ich odkupu, jeżeli nie znajdą nabywcy.

Zwracamy uwagę, iż w tej pozycji nie ma potrzeby przedstawiania informacji o umowach, które zostaną opisane we wcześniejszych pozycjach, takich jak umowy najmu, dzierżawy, leasingu operacyjnego, umowy zabezpieczone na majątku jednostki, umowy komisju lub umowy, na podstawie których jednostka udziela gwarancji i poręczeń.

2) informacje o transakcjach (wraz z ich kwotami) zawartych przez jednostkę na innych warunkach niż rynkowe ze stronami powiązanymi, przez które rozumie się podmioty powiązane zdefiniowane w międzynarodowych standardach rachunkowości przyjętych zgodnie z rozporządzeniem (WE) nr 1606/2002 Parlamentu Europejskiego i Rady

z dnia 19 lipca 2002 r. w sprawie stosowania międzynarodowych standardów rachunkowości, wraz z informacjami określającymi charakter związku ze stronami powiązanymi oraz innymi informacjami dotyczącymi transakcji niezbędnymi dla zrozumienia ich wpływu na sytuację majątkową, finansową i wynik finansowy jednostki. Informacje dotyczące poszczególnych transakcji mogą być zgrupowane według ich rodzaju, z wyjątkiem przypadku, gdy informacje na temat poszczególnych transakcji są niezbędne dla oceny ich wpływu na sytuację majątkową, finansową i wynik finansowy jednostki

W tej pozycji prezentuje się informacje o transakcjach (wraz z ich kwotami) zawartych na innych warunkach niż rynkowe ze stronami powiązanymi, wraz z informacjami określającymi charakter związku ze stronami powiązanymi oraz innymi informacjami dotyczącymi transakcji niezbędnymi dla zrozumienia ich wpływu na sytuację majątkową, finansową i wynik finansowy jednostki. Informacje dotyczące poszczególnych transakcji mogą być zgrupowane według ich rodzaju, z wyjątkiem przypadku, gdy informacje na temat poszczególnych transakcji są niezbędne dla oceny ich wpływu na sytuację majątkową, finansową i wynik finansowy jednostki.

Należy podkreślić, iż użyte w informacji dodatkowej pojęcie stron powiązanych nie jest tożsame z pojęciem jednostek powiązanych w rozumieniu art. 3 ust. 1 pkt 43 ustawy o rachunkowości. Dla potrzeb prezentacji w ustępie 5 pkt 2 dodatkowych informacji i objaśnień, przez strony powiązane rozumie się podmioty powiązane zdefiniowane w Międzynarodowych Standardach Rachunkowości. Jak wskazano w MSR 24 „Ujawnianie informacji na temat podmiotów powiązanych”, podmiot powiązany jest osobą lub jednostką związaną z jednostką, która sporządza sprawozdanie finansowe. Definicje osoby związanej z jednostką sporządzającą sprawozdanie finansowe oraz jednostki związanej z tą jednostką zawarto w pkt 9 MSR 24.

Informacje zawarte w tej pozycji można zaprezentować w sposób opisowy.

3) informacje o przeciętnym w roku obrotowym zatrudnieniu, z podziałem na grupy zawodowe

Dane w informacji dodatkowej w zakresie przeciętnego w roku obrotowym zatrudnienia w podziale na grupy zawodowe przedstawia się w przeliczeniu na pełne etaty.

Mimo iż ustawa o rachunkowości wymaga przeliczenia zatrudnienia na pełne etaty, to nie precyzuje pojęcia średniorocznego zatrudnienia, ani nie określa sposobu jego ustalania. Dlatego jednostka powinna sposób ten określić we własnym zakresie i zapisać w zasadach (polityce) rachunkowości. W tym celu może skorzystać z innych przepisów regulujących zasady przeliczania średniorocznego zatrudnienia, w tym m.in. z rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Społecznej z dnia 9 marca 2009 r. w sprawie sposobu ustalania przeciętnej liczby zatrudnionych w celu naliczania odpisu na zakładowy fundusz świadczeń socjalnych (Dz. U. z 2009 r. nr 43, poz. 349). W świetle § 1 i 3 tego rozporządzenia, przeciętna planowana w danym roku kalendarzowym liczba zatrudnionych u pracodawcy obejmuje pracowników zatrudnionych w pełnym i niepełnym wymiarze czasu pracy (po przeliczeniu na pełny wymiar czasu pracy). Przy obliczaniu przeciętnej liczby zatrudnionych w danym roku kalendarzowym dodaje się przeciętne liczby zatrudnionych w poszczególnych miesiącach i otrzymaną sumę dzieli przez 12. Sposób obliczania przeciętnej liczby zatrudnionych stosuje się również w przypadku, gdy pracodawca działał w okresie krótszym niż jeden rok kalendarzowy.

W celu uzupełnienia danych wymaganych w informacji dodatkowej, dotyczących przeciętnego w roku obrotowym zatrudnienia, można także skorzystać z dokumentu: „Zeszyt metodologiczny. Statystyka rynku pracy i wynagrodzeń”, wydanego przez Główny Urząd Statystyczny, udostępnionego w formacie PDF na stronie internetowej <https://stat.gov.pl>.

Formę i zakres informacji określa jednostka we własnym zakresie – w zależności od rodzajów prowadzonej działalności oraz wielkości i struktury zatrudnienia.

Dane te można zaprezentować w nocie w formie tabeli.

Nota 51 Przeciętne zatrudnienie w podziale na grupy zawodowe

Wyszczególnienie	Przeciętne zatrudnienie
1	2
Pracownicy umysłowi	
Pracownicy na stanowiskach roboczych	
Pracownicy zatrudnieni poza granicami kraju	
Uczniowie	
Osoby przebywające na urloпах bezpłatnych i wychowawczych	
Razem	

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 oraz wszelkich zobowiązaniach wynikających z emerytur i świadczeń o podobnym charakterze dla byłych członków tych organów lub zobowiązaniach zaciągniętych w związku z tymi emeryturami, ze wskazaniem kwoty ogółem dla każdej kategorii organu

Ta część dodatkowych informacji i objaśnień odnosi się do spółek handlowych, w których są organy zarządzające, nadzorujące lub administrujące. Uwzględnia się w niej informacje o wynagrodzeniach członków organów jednostki oraz wszelkich zobowiązaniach wynikających z emerytur i świadczeń o podobnym charakterze dla byłych członków tych organów lub zobowiązaniach zaciągniętych w związku z tymi emeryturami, ze wskazaniem kwoty ogółem dla każdej kategorii organu.

Przypominamy, iż przez członka organu jednostki rozumie się osobę fizyczną, pełniącą funkcję członka zarządu lub innego organu zarządzającego, członka rady nadzorczej lub innego organu nadzorującego, jak również innego organu administrującego jednostki, powołaną do pełnienia tej funkcji zgodnie z postanowieniami umowy spółki, statutu lub innymi obowiązującymi jednostkę przepisami prawa (por. art. 3 ust. 1 pkt 5a ustawy o rachunkowości).

Warto dodać, iż w świetle art. 300⁵² K.s.h. w prostej spółce akcyjnej (P.S.A.) może być ustanowiony zarząd albo rada dyrektorów. Umowa spółki może przewidywać również ustanowienie rady nadzorczej. W przypadku P.S.A., w której powołano radę dyrektorów wskazane jest w tej pozycji dodatkowych informacji i objaśnień zamiast zarządu ujawnić ww. informacje dotyczące dyrektorów wchodzących w skład tej rady.

Powyższe informacje można przedstawić w notach w formie tabel.

Nota 52 Wynagrodzenia, łącznie z wynagrodzeniem z zysku, wypłacone lub należne osobom wchodzącym w skład organów jednostki

Wyszczególnienie	Wynagrodzenia brutto wypłacone w bieżącym roku obrotowym	
	obciążające koszty	obciążające zysk
1	2	3
Organ zarządzający		
Organ nadzorujący		
Organ administrujący		

Nota 53 Zobowiązania wynikające z emerytur i podobnych świadczeń oraz zaciągnięte w związku z tymi emeryturami dla byłych członków organów jednostki

Wyszczególnienie	Zobowiązania	
	wynikające z emerytur i świadczeń o podobnym charakterze	zaciągnięte w związku z tymi emeryturami
1	2	3
Byli członkowie organu zarządzającego		
Byli członkowie organu nadzorującego		
Byli członkowie organu administrującego		

5) informacje o kwotach zaliczek, kredytów, pożyczek i świadczeń o podobnym charakterze udzielonych osobom wchodzącym w skład organów zarządzających, nadzorujących i administrujących jednostki, ze wskazaniem ich głównych warunków, wysokości oprocentowania oraz wszelkich kwot spłaconych, odpisanych lub umorzonych, a także zobowiązań zaciągniętych w ich imieniu tytułem gwarancji i poręczeń wszelkiego rodzaju, ze wskazaniem kwoty ogółem dla każdego z tych organów

Pozycję tę wypełniają wszystkie spółki kapitałowe oraz te spółki osobowe, w których powołano organ zarządzający, nadzorujący lub administrujący. Ponadto pozycję tę powinny uzupełnić spółdzielnie, przedsiębiorstwa państwowe, stowarzyszenia itp., jeśli powołano w tych podmiotach ww. organy. Dane te można wykazać w nocie w formie tabeli.

Nota 54 Zaliczki, kredyty, pożyczki i inne podobne świadczenia udzielone osobom wchodzącym w skład organów jednostki

Wyszczególnienie	Kwota świadczenia	Kwota spłacona	Kwota odpisana lub umorzona	Stan na koniec roku obrotowego	Główne warunki umowy	
					oprocentowanie (od – do)	pozostałe
1	2	3	4	5	6	7
1. Organ zarządzający						
– pożyczka/kredyt						
– zaliczka						
– zobowiązania zaciągnięte w ich imieniu tytułem gwarancji i poręczeń						
2. Organ nadzorujący						
– pożyczka/kredyt						
– zaliczka						
– zobowiązania zaciągnięte w ich imieniu tytułem gwarancji i poręczeń						
3. Organ administrujący						
– pożyczka/kredyt						
– zaliczka						
– zobowiązania zaciągnięte w ich imieniu tytułem gwarancji i poręczeń						
Razem						

6) informacje o wynagrodzeniu firmy audytorskiej, wypłaconym lub należnym za rok obrotowy odrębnie za:

- a) badanie ustawowe w rozumieniu art. 2 pkt 1 ustawy o biegłych rewidentach,**
- b) inne usługi atestacyjne,**
- c) usługi doradztwa podatkowego,**
- d) pozostałe usługi**

W tej pozycji wykazuje się wynagrodzenie wypłacone lub należne za usługi świadczone przez firmy audytorskie za rok obrotowy. Naszym zdaniem jednostka może wykazać zarówno wynagrodzenie za badanie sprawozdania finansowego za zamykany rok obrotowy określone w umowie o badanie (tj. wypłacone w formie zaliczki oraz tę część wynagrodzenia należnego, która zostanie wypłacona w roku następnym po zakończeniu badania), jak i wypłacone w zamykanym roku obrotowym wynagrodzenie za badanie sprawozdania za rok poprzedni. Odrębnie wykazuje się wynagrodzenie biegłego rewidenta (podmiotu uprawnionego do badania) za pozostałe usługi – wypłacone biegłemu w trakcie roku lub należne za ten rok. Powyższe informacje można przedstawić w nocy formie tabeli.

Nota 55 Wynagrodzenie firmy audytorskiej, wypłacone lub należne za rok obrotowy

Wyszczególnienie	Wynagrodzenie ogółem	W tym	
		wypłacone	należne
1	2	3	4
Badanie ustawowe w rozumieniu art. 2 pkt 1 ustawy o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym			
Inne usługi atestacyjne			
Usługi doradztwa podatkowego			
Pozostałe usługi			

6. Błędy lat ubiegłych, zdarzenia po dniu bilansowym oraz zmiany polityki rachunkowości

1) informacje o przychodach i kosztach z tytułu błędów popełnionych w latach ubiegłych odnoszonych w roku obrotowym na kapitał (fundusz) własny z podaniem ich kwot i rodzaju

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 rachunkowych 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 zdarzenia te należy uznać za błędy. Kwestię istotności błędu reguluje KSR nr 7. W myśl pkt 5.5 tego standardu, przy ocenie istotności konieczne jest łączne rozpatrywanie skutków wszystkich wykrytych błędów, ponieważ, chociaż każdy z nich z osobna może być nieistotny, to łącznie mogą spowodować istotne zniekształcenie rocznego sprawozdania finansowego. Ponadto błędy są istotne, jeżeli mogą, pojedynczo lub łącznie, wpłynąć na decyzje gospodarcze podejmowane na podstawie sprawozdania finansowego przez jego użytkowników. Istotność błędu uzależniona jest od wielkości i rodzaju pominięcia lub nieprawidłowości ocenianych w kontekście towarzyszących okoliczności. Czynnikiem rozstrzygającym o istotności może być zarówno wielkość, jak i rodzaj pozycji lub kombinacja obu tych czynników (por. pkt 2.6 KSR nr 7). Kwotę korekt spowodowanych usunięciem błędów należy odnieść na kapitał (fundusz) własny i wykazać jako „zysk (strata) z lat ubiegłych”.

Dane te można przedstawić w nocie w formie tabeli.

Nota 56 Przychody i koszty z tytułu błędów popełnionych w latach ubiegłych odnoszone na kapitał (fundusz) własny

Rodzaj popełnionego błędu	Kwota
1	2
Korekta przychodów	
Korekta kosztów	
Korekta zysku (straty) z lat ubiegłych	

W przypadku gdy ustalenie kwot korekt jest praktycznie niewykonalne, 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.

2) informacje o istotnych zdarzeniach, jakie nastąpiły po dniu bilansowym, a nieuwzględnionych w sprawozdaniu finansowym oraz o ich wpływie na sytuację majątkową, finansową oraz wynik finansowy jednostki

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 wprawdzie 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, np. w formie opisowej, 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) przedstawienie dokonanych w roku obrotowym zmian zasad (polityki) rachunkowości, w tym metod wyceny, 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, oraz przedstawienie zmiany sposobu sporządzania sprawozdania finansowego wraz z podaniem jej przyczyny

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 ww. 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 kontach 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 oraz podaje się liczbowo wpływ dokonanych zmian na wynik finansowy lub kapitał (fundusz) własny. Dane te można ująć w nocie w formie tabeli.

Nota 57 Skutki zmian zasad (polityki) rachunkowości

Opis zmiany	Wpływ na bilans	Wpływ na rachunek zysków i strat
1	2	3

4) informacje liczbowe, wraz z wyjaśnieniem, zapewniające porównywalność danych sprawozdania finansowego za rok poprzedzający ze sprawozdaniem za rok obrotowy

Pozycję tę wypełnia się 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. Dane te można przedstawić w nocie w formie tabeli.

Nota 58 Dane liczbowe zapewniające porównywalność danych

Wyszczególnienie	Dane za poprzedni rok obrotowy		Dane za bieżący rok obrotowy
	dane porównawcze	przekształcone dane porównawcze	
1	2	3	4

Pozycji tej nie wypełnia się, jeżeli jednostka zastosowała się do zaleceń KSR nr 7 i dane porównawcze, których porównywalność została zakłócona, wykazała po ich doprowadzeniu do porównywalności w bilansie, rachunku zysków i strat czy rachunku przepływów pieniężnych.

7. Transakcje z jednostkami powiązаныmi i zagadnienia dotyczące konsolidacji

- 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,

- 3) wykaz spółek (nazwa, siedziba), w których jednostka posiada zaangażowanie w kapitale lub 20% w ogólnej liczbie głosów w organie stanowiącym spółki; wykaz ten powinien zawierać także informacje o procencie posiadanego zaangażowania w kapitale oraz o kwocie kapitału własnego i zysku lub stracie netto tych spółek za ostatni rok obrotowy

W tej pozycji dodatkowych informacji i objaśnień jednostka dominująca, wspólnik jednostki współzależnej lub znaczący inwestor zobowiązane są przedstawić wykaz spółek (nazwa, siedziba), w których posiadają zaangażowanie w kapitale lub 20% w ogólnej liczbie głosów w organie stanowiącym spółki. Wykaz ten powinien zawierać także informacje o procencie posiadanego zaangażowania w kapitale oraz o kwocie kapitału własnego i zysku lub stracie netto tych spółek za ostatni rok obrotowy.

Dane te można przedstawić w nocie w formie tabeli.

Nota 61 Spółki, w których jednostka posiada zaangażowanie w kapitale lub 20% udziałów w ogólnej liczbie głosów w organie stanowiącym spółki

Nazwa i adres spółki handlowej, w której jednostka posiada udziały/akcje	Procent posiadanego zaangażowania w kapitale	Kwota kapitału własnego spółki na dzień bilansowy	Wynik finansowy netto za ostatni rok obrotowy (zysk+/strata-)
1	2	3	4

- 4) jeżeli jednostka nie sporządza skonsolidowanego sprawozdania finansowego, korzystając ze zwolnienia lub wyłączeń, informacje o:
- podstawie prawnej wraz z danymi uzasadniającymi odstępianie od konsolidacji,
 - nazwie i siedzibie jednostki sporządzającej skonsolidowane sprawozdanie finansowe na wyższym szczeblu grupy kapitałowej oraz miejscu jego publikacji,
 - podstawowych wskaźnikach ekonomiczno-finansowych, charakteryzujących działalność jednostek powiązanych w danym i ubiegłym roku obrotowym, takich jak:
 - przychody netto ze sprzedaży produktów, towarów i materiałów oraz przychody finansowe,
 - wynik finansowy netto oraz kwota kapitału (funduszu) własnego, z podziałem na grupy,
 - wartość aktywów,
 - przeciętne roczne zatrudnienie,
 - rodzaju stosowanych standardów rachunkowości (krajowych czy międzynarodowych) przez jednostki powiązane

Pozycję tę wypełniają wyłącznie jednostki dominujące, jeżeli nie sporządzają one skonsolidowanego sprawozdania finansowego na podstawie art. 56–58 ustawy o rachunkowości.

Informacje dotyczące jednostek nieobjętych konsolidacją mogą zostać przedstawione w nocie w formie tabeli.

Nota 62 Podstawy prawne odstąpienia od konsolidacji

Wyszczególnienie	Jednostka A (nazwa, siedziba)	Jednostka B (nazwa, siedziba)	Jednostka C (nazwa, siedziba)
1	2	3	4
1. Podstawa prawna odstąpienia od konsolidacji wraz z danymi uzasadniającymi odstąpienie od konsolidacji			
2. Nazwa i siedziba jednostki sporządzającej skonsolidowane sprawozdanie finansowe na wyższym szczeblu grupy kapitałowej oraz miejscu jego publikacji			
3. Rodzaj stosowanych standardów rachunkowości (KSR/MSR) przez jednostki powiązane			

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

Nota 63 Wielkości uzyskane przez jednostki nieobjęte konsolidacją

Wyszczególnienie	Jednostka A		Jednostka B		Jednostka C		Ogółem	
	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	2	3	4	5	6	7	8	9
1. Wartość przychodów netto ze sprzedaży produktów, towarów, materiałów oraz przychodów finansowych								
2. Wynik finansowy netto (zysk/ strata)								
3. Kapitał własny ogółem, w tym:								
- kapitał podstawowy								
- kapitał zapasowy								
- kapitał rezerwowy								
- kapitał z aktualizacji wyceny								
- zysk (strata) z lat ubiegłych								
- zysk (strata) netto								
4. Wartość aktywów								
5. Przeciętne roczne zatrudnienie								

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, oraz miejscu, w którym sprawozdanie to jest dostępne,

b) nazwie i siedzibie jednostki sporządzającej skonsolidowane sprawozdanie finansowe na najniższym szczeblu grupy kapitałowej, w skład której wchodzi spółka jako jednostka zależna, oraz miejscu, w którym sprawozdanie to jest dostępne

6) nazwę, adres siedziby zarządu lub siedziby statutowej jednostki oraz formę prawną każdej z jednostek, których dana jednostka jest współnikiem ponoszącym nieograniczoną odpowiedzialność majątkową

Pozycje 5 i 6 można przedstawić w formie opisowej.

8. Połączenie spółek, w przypadku sporządzania sprawozdania finansowego za okres, w którym to połączenie nastąpiło

Według załącznika nr 1 do ustawy o rachunkowości ustęp 8 dodatkowych informacji i objaśnień brzmi: „W przypadku sprawozdania finansowego sporządzonego za okres, w ciągu którego nastąpiło połączenie:

1) jeżeli połączenie zostało rozliczone metodą nabycia:

- a) 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 ujemną wartość firmy i opis zasad jej amortyzacji;

2) jeżeli połączenie zostało rozliczone metodą łączenia udziałów:

- a) 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 ww. ustawy):

- 1) 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 ww. ustawy) albo
- 2) 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 ww. ustawy).

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 można przedstawić w notach w formie tabel.

Nota 64 Połączenie metodą nabycia – sprawozdanie sporządzone po połączeniu spółek

Wyszczególnienie	Opis/dane liczbowe
1	2
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:	
– cena przejęcia	
– wartość godziwa aktywów netto spółki przejętej na dzień połączenia	
– wartość firmy (ujemna wartość firmy)	
5. Opis zasad amortyzacji wartości firmy (ujemnej wartości firmy)	

Nota 65 Połączenie metodą łączenia udziałów – sprawozdanie sporządzone po połączeniu spółek

Wyszczególnienie	Opis/dane liczbowe
1	2
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:	
– przychody	
– koszty	
– zyski	
– straty	
– 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)	

9. Zagrożenia dla kontynuowania działalności

Według załącznika nr 1 do ustawy o rachunkowości ustęp 9 dodatkowych informacji i objaśnień brzmi: „**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 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.

W świetle przepisów o rachunkowości za ocenę zdolności jednostki do kontynuowania działalności oraz związane z tym ujawnienia w sprawozdaniu finansowym jest odpowiedzialny kierownik jednostki. Zagadnienia związane z oceną zasadności założenia kontynuacji działalności wyjaśnia Krajowy Standard Rachunkowości nr 14 „Kontynuacja działalności oraz rachunkowość jednostek przy braku kontynuowania działalności” (KSR nr 14). Według pkt 4.7 i 4.8 tego standardu, dokonując analizy możliwości kontynuowania działalności przez jednostkę kierownik jednostki uwzględni wszelkie informacje dostępne na dzień sporządzenia sprawozdania finansowego dotyczące dającej się przewidzieć przyszłości, obejmującej okres nie krótszy niż jeden rok od dnia bilansowego, a także odpowiednio dokumentuje zasadność przyjętego założenia dotyczącego kontynuacji działalności lub braku takiego uzasadnienia. Na potrzeby przeprowadzania analizy i dokonania oceny kierownik jednostki uwzględni w szczególności zdarzenia lub okoliczności, które, pojedynczo lub łącznie, mogą wskazywać na znaczącą niepewność co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności. Zdarzenia lub okoliczności mogące ograniczyć lub uniemożliwić kontynuację działalności można podzielić na finansowe, operacyjne i pozostałe.

Symptomy zagrożeń	Zdarzenia lub okoliczności
Finansowe	<ul style="list-style-type: none"> – sytuacja, w której zobowiązania przewyższają aktywa – zbliżający się termin wymagalności pożyczek o określonych terminach płatności, przy braku realistycznych perspektyw ich przedłużenia lub spłaty tych pożyczek, bądź nadmierne uzależnienie od pożyczek krótkoterminowych finansujących długoterminowe aktywa – symptomy wskazujące na możliwość wycofania finansowego wsparcia przez wierzycieli – ujemne przepływy środków pieniężnych z działalności operacyjnej wykazywane w historycznych lub prognozowanych sprawozdaniach finansowych – niekorzystne wielkości kluczowych wskaźników finansowych, – znaczące straty operacyjne lub znaczące zmniejszenie wartości aktywów generujących przepływy pieniężne – opóźnienie lub wstrzymanie wypłaty dywidend – brak zdolności terminowego regulowania zobowiązań – brak możliwości dotrzymania warunków umów kredytowych – zmiana trybu rozliczeń z dostawcami z kredytu kupieckiego na natychmiastową płatność w chwili dostawy – brak możliwości uzyskania finansowania prac rozwojowych dotyczących kluczowego produktu lub innych niezbędnych inwestycji
Operacyjne	<ul style="list-style-type: none"> – zamiary kierownika jednostki dotyczące likwidacji jednostki lub zaniechania działalności – utrata kluczowego personelu kierowniczego bez zastępstwa – niezdolność kierownika do zarządzania znaczącym ryzykiem biznesowym lub radzenia sobie ze zwiększoną odpowiedzialnością – niepowodzenie rozszerzenia, kontroli lub dywersyfikacji działalności

	<ul style="list-style-type: none"> – niepowodzenie wyeliminowania słabości kontroli wewnętrznej, które mogą zwiększać ryzyko wystąpienia istotnych nieprawidłowości spowodowanych oszustwami, przywłaszczaniem zapasów, niekontrolowanymi kosztami i błędami w sprawozdawczości – utrata podstawowego rynku, kluczowego klienta(ów), umowy franczyzowej, licencji lub głównego dostawcy – znaczna zależność od sukcesu konkretnego projektu lub nowego produktu – braki personelu, przerwy w produkcji lub w świadczeniu usług z powodu sporów pracowniczych – niedobory ważnych surowców –niedobory ważnych surowców – pojawienie się wysoce skutecznego konkurenta – działalność podstawowa w schyłkowych gałęziach przemysłu
Pozostałe	<ul style="list-style-type: none"> – nieprzestrzeganie wymogów dotyczących wymogów kapitałowych lub innych wymogów ustawowych, takich jak wymogi w zakresie wypłacalności lub płynności dla instytucji finansowych – toczące się przeciwko jednostce postępowanie sądowe lub administracyjne, które w przypadku rozstrzygnięcia niekorzystnego dla jednostki może wiązać się z powstaniem roszczeń, które prawdopodobnie nie będą mogły być przez nią zaspokojone – zmiany w prawie lub regulacjach, lub polityce rządu, które mogą mieć negatywny wpływ na jednostkę – brak ubezpieczenia lub zbyt niskie ubezpieczenie od skutków katastrof.

Powyższa lista nie stanowi zamkniętego katalogu, a wystąpienie w jednostce jednej lub większej liczby przesłanek nie zawsze wskazuje na znaczącą niepewność co do możliwości kontynuacji działalności lub, że wystąpienie znaczącej niepewności powoduje, że sprawozdanie finansowe wymaga sporządzenia przy założeniu braku kontynuowania działalności, gdyż występowanie znaczącej niepewności co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności nie jest wystarczającym powodem do odstąpienia od sporządzania sprawozdań finansowych przy założeniu kontynuacji działalności. Wagę takich zdarzeń lub okoliczności mogą łagodzić inne czynniki. Przykładowo, niezdolność jednostki do terminowego regulowania zobowiązań może zostać zrównoważona poprzez plany kierownika jednostki zapewnienia odpowiednich wpływów środków pieniężnych z alternatywnych źródeł, takich jak: sprzedaż aktywów, zmiana terminów spłaty kredytów lub pozyskanie dodatkowego kapitału. Podobnie, utrata głównego dostawcy może być złagodzona dostępnością odpowiedniego alternatywnego źródła dostaw.

Zwracamy uwagę, iż na obecną działalność jednostki oraz jej zdolność do kontynuacji działalności może mieć wpływ powódź, która we wrześniu 2024 r. przeszła przez południową i zachodnią część Polski. Wpływ tych zdarzeń na ocenę zdolności do kontynuowania działalności zależy od sytuacji, w jakiej znajduje się jednostka oraz od stopnia, w jakim jej działalność jest narażona na skutki tych zdarzeń.

Ustalając zdolność jednostki do kontynuowania działalności kierownik powinien uwzględnić wszystkie informacje dostępne na dzień sporządzenia sprawozdania, dotyczące dającej się przewidzieć przyszłości, która powinna obejmować okres nie krótszy niż jeden rok od dnia bilansowego. Wstępną ocenę zdolności do kontynuowania działalności wskazane jest posiadać na dzień bilansowy, a na dzień sporządzenia sprawozdania finansowego ponownie ją zweryfikować. Ocena sytuacji jednostki przez jej kierownika może mieścić się w jednej z trzech kategorii:

- 1) przyjęcie zasady kontynuacji jest słuszne i nie istnieją istotne niepewności w tym zakresie (mogą istnieć niepewności, jednak nie są istotne),
- 2) przyjęcie zasady kontynuacji jest słuszne, jednak istnieją istotne niepewności w tym zakresie, które należy odpowiednio ujawnić w sprawozdaniu finansowym,
- 3) przyjęcie zasady kontynuacji jest niesłuszne (gdy jednostka nie będzie kontynuować działalności) i sprawozdanie finansowe należy przygotować według specjalnych zasad.

Należy podkreślić, iż ustęp 9 dodatkowych informacji i objaśnień, w którym wskazuje się na występujące zagrożenia dla kontynuowania działalności jest ściśle związany z pozycją 5 wprowadzenia

do sprawozdania finansowego. Jeśli bowiem zdolność jednostki do kontynuowania działalności, pomimo pandemii, nie budzi wątpliwości, to we wprowadzeniu do sprawozdania finansowego sporządzanym w formie ustrukturyzowanej jednostka wskazuje „tak”. Oznacza to, że w dającej się przewidzieć przyszłości obejmującej okres nie krótszy niż rok od dnia bilansowego będzie kontynuowała działalność bez postawienia jej w stan likwidacji lub upadłości. Z kolei, gdy we wprowadzeniu do sprawozdania finansowego jednostka wybierze „nie” – oznacza to, że określone okoliczności spowodowały, że nie będzie kontynuowała działalności. Wiąże się to równocześnie z zastosowaniem art. 29 ustawy o rachunkowości. Przepis ten zobowiązuje do wyceny aktywów po cenach sprzedaży netto możliwych do uzyskania, nie wyższych od cen ich nabycia albo kosztów wytworzenia (pomniejszonych o dotychczasowe odpisy amortyzacyjne lub umorzeniowe, a także odpisy z tytułu trwałej utraty wartości) oraz do utworzenia rezerwy na przewidywane dodatkowe koszty i straty spowodowane zaniechaniem lub utratą zdolności do kontynuowania działalności.

W ustrukturyzowanej postaci wprowadzenia do sprawozdania finansowego nie ma natomiast możliwości wskazania sytuacji opisanej powyżej w pkt 2, tj. przyjęcia przez jednostkę założenia o kontynuowaniu działalności, przy jednoczesnym istnieniu istotnych niepewności. Może to nastąpić w niniejszym punkcie informacji dodatkowej. O tym fakcie można również dodatkowo krótko nadmienić w ostatnim punkcie wprowadzenia do sprawozdania finansowego „Informacja uszczegóławiająca wynikająca z potrzeb lub specyfiki jednostki (opcjonalnie)”.

10. Pozostałe informacje i objaśnienia

Według załącznika nr 1 do ustawy o rachunkowości ustęp 10 dodatkowych informacji i objaśnień brzmi: **„Inne informacje niż wymienione powyżej, jeżeli mogłyby w istotny sposób wpłynąć na ocenę sytuacji majątkowej i finansowej oraz wynik finansowy jednostki”**.

Tę pozycję wypełnia się, jeżeli jednostka uzna to za celowe i służące przedstawieniu jej prawdziwego wizerunku. Jak wynika z art. 4 ust. 1a ustawy o rachunkowości, w celu rzetelnego i jasnego przedstawienia sytuacji majątkowej i finansowej oraz wyniku finansowego jednostka jest obowiązana ujawnić wszelkie dodatkowe informacje konieczne do spełnienia tego obowiązku w informacji dodatkowej. Jeśli więc inne informacje niż wcześniej wymienione mogłyby w istotny sposób wpłynąć na ocenę sytuacji majątkowej, finansowej oraz wynik finansowy jednostki, to należy je tutaj przedstawić. W świetle art. 4 ust. 1b ustawy o rachunkowości, jeżeli w wyjątkowych przypadkach stosowanie określonego przepisu ustawy nie pozwoliłoby na rzetelne i jasne przedstawienie sytuacji majątkowej i finansowej oraz wyniku finansowego, to jednostka nie stosuje tego przepisu, a w informacji dodatkowej uzasadnia przyczyny jego niezastosowania oraz określa wpływ, jaki niezastosowanie przepisu wywiera na obraz sytuacji majątkowej i finansowej oraz wynik finansowy jednostki. Jednostka może w tej pozycji wskazać przyczyny odstąpienia od stosowania określonego przepisu oraz sposób, w jaki wpłynęło to na dane zawarte w sprawozdaniu finansowym.

Zwracamy uwagę, że jednostki będące stroną prywatną umowy o partnerstwie publiczno-prywatnym oraz umowy koncesji na roboty budowlane lub usługi – na podstawie zapisów Krajowego Standardu Rachunkowości nr 10 „Umowy o partnerstwie publiczno-prywatnym oraz umowy koncesji na roboty budowlane lub usługi” – w tym punkcie dodatkowych informacji i objaśnień przedstawiają:

- a) rodzaj i zakres praw do użytkowania określonych aktywów przez stronę prywatną,
- b) zasady wynagradzania strony prywatnej,
- c) wyniki okresowej kontroli przeprowadzanej przez stronę prywatną,
- d) zmiany w umowie, które istotnie wpływają na sytuację majątkową, finansową i wynik finansowy strony prywatnej,

- e) warunki przekazania składnika majątkowego będącego przedmiotem umowy po zakończeniu jej wykonywania lub innych postanowień dotyczących tego składnika majątkowego.

Z kolei jednostki prowadzące działalność rolniczą, które w aktywach bilansu wykazują zwierzęta lub uprawy roślin wieloletnich stanowiące aktywa biologiczne, w świetle zapisów Krajowego Standardu Rachunkowości nr 12 „Działalność rolnicza”, w tej pozycji dodatkowych informacjach i objaśnieniach ujawniają:

- a) istnienie oraz wartości bilansowe aktywów biologicznych, do których posiadają ograniczone prawo rzeczowe oraz wartości bilansowe aktywów stanowiących zabezpieczenie zobowiązań,
- b) planowane nakłady dotyczące rozbudowy bądź nabycia aktywów biologicznych,
- c) informacje o ryzyku zmiany cen,
- d) informacje o zdarzeniach spowodowanych warunkami pogodowymi, plagami szkodników i chorobami, które istotnie wpłynęły na wyniki działalności rolniczej,
- e) informacje o wsparciu dla działalności rolniczej, w tym o niespełnieniu warunków do otrzymania wsparcia oraz innych zdarzeniach o charakterze warunkowym związanych ze wsparciem, a także o przyczynach oraz kwocie prognozowanych zmniejszeń wysokości przyznanego wsparcia.

Natomiast przedsiębiorstwa energetyczne, na podstawie art. 44 ustawy Prawo energetyczne, powinny w tej pozycji informacji dodatkowej przedstawić odpowiednie pozycje bilansu oraz rachunki zysków i strat odrębnie dla poszczególnych rodzajów wykonywanej działalności gospodarczej w zakresie przesyłania lub dystrybucji energii elektrycznej, przesyłania, dystrybucji lub magazynowania paliw gazowych, obrotu paliwami gazowymi, skraplania gazu ziemnego lub regazyfikacji skroplonego gazu ziemnego, a także wskazać zasady alokacji aktywów i pasywów oraz kosztów i przychodów do każdej z tych działalności. Dodatkowo przedsiębiorstwa energetyczne zajmujące się przesyłaniem lub dystrybucją paliw gazowych lub energii elektrycznej powinny ujawnić w tej pozycji informację o przychodach z tytułu wykonywania prawa własności do sieci przesyłowej lub sieci dystrybucyjnej.

Dane te można przedstawić w notach w formie tabel.

Nota 66 Prezentacja wybranych pozycji bilansu odrębnie dla poszczególnych rodzajów działalności zgodnie z art. 44 ust. 2 ustawy Prawo energetyczne

Wiersz	Stan na	Rodzaj działalności						Razem
	.....	Przesyłanie lub dystrybucja energii elektrycznej	Przesyłanie, dystrybucja lub magazynowanie paliw gazowych	Obrót paliwami gazowymi	Skraplanie gazu ziemnego lub regazyfikacja skroplonego gazu ziemnego	Pozostała działalność	Pozycje nieprzypisane	
	Wyszczególnienie							
1	2	3	4	5	6	7	8	9
Aktywa								
A.	Aktywa trwałe							
I.	Wartości niematerialne i prawne							
3.	Inne wartości niematerialne i prawne							
4.	Zaliczki na wartości niematerialne i prawne							
II.	Rzeczowe aktywa trwałe							
1.	Środki trwałe							
	c) urządzenia techniczne i maszyny							
	d) środki transportu							
	e) inne środki trwałe							
2.	Środki trwałe w budowie							
3.	Zaliczki na środki trwałe w budowie							
III.	Należności długoterminowe							
IV.	Inwestycje długoterminowe							
V.	Długoterminowe rozliczenia międzyokresowe							
1.	Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego							
2.	Inne rozliczenia międzyokresowe							
B.	Aktywa obrotowe							
I.	Zapasy							
3.	Produkty gotowe							

4.	Towary							
5.	Zaliczki na dostawy i usługi							
II.	Należności krótkoterminowe							
1.	Należności od jednostek powiązanych							
	a) z tytułu dostaw i usług, o okresie spłaty:							
	- do 12 miesięcy							
	- powyżej 12 miesięcy							
	b) inne							
2.	Należności od pozostałych jednostek, w których jednostka posiada zaangażowanie w kapitale							
	a) z tytułu dostaw i usług, o okresie spłaty:							
	- do 12 miesięcy							
	- powyżej 12 miesięcy							
	b) inne							
3.	Należności od pozostałych jednostek							
	a) z tytułu dostaw i usług, o okresie spłaty:							
	- do 12 miesięcy							
	- powyżej 12 miesięcy							
	b) z tytułu podatków, dotacji, cel, ubezpieczeń społecznych i zdrowotnych oraz innych tytułów publicznoprawnych							
	c) inne							
III.	Inwestycje krótkoterminowe							
1.	Krótkoterminowe aktywa finansowe							
	c) środki pieniężne i inne aktywa pieniężne							
	- środki pieniężne w kasie i na rachunkach							
	- inne środki pieniężne							
2.	Inne inwestycje krótkoterminowe							

IV.	Krótkoterminowe rozliczenia międzyokresowe							
	Aktywa razem							
Pasywa								
A.	Kapitał (fundusz) własny							
I.	Kapitał (fundusz) podstawowy							
V.	Zysk (strata) z lat ubiegłych							
VI.	Zysk (strata) netto							
B.	Zobowiązania i rezerwy na zobowiązania							
I.	Rezerwy na zobowiązania							
1.	Rezerwa z tytułu odroczonego podatku dochodowego							
2.	Rezerwa na świadczenia emerytalne i podobne							
3.	Pozostałe rezerwy							
II.	Zobowiązania długoterminowe							
1.	Wobec jednostek powiązanych							
2.	Wobec pozostałych jednostek, w których jednostka posiada zaangażowanie w kapitale							
3.	Wobec pozostałych jednostek							
	a) kredyty i pożyczki							
	c) inne zobowiązania finansowe							
	e) inne							
III.	Zobowiązania krótkoterminowe							
1.	Zobowiązania wobec jednostek powiązanych							
	a) z tytułu dostaw i usług, o okresie wymagalności:							
	- do 12 miesięcy							
	- powyżej 12 miesięcy							

	b) inne							
2.	Zobowiązania wobec pozostałych jednostek, w których jednostka posiada zaangażowanie w kapitale							
	a) z tytułu dostaw i usług, o okresie wymagalności:							
	- do 12 miesięcy							
	- powyżej 12 miesięcy							
	b) inne							
3.	Zobowiązania wobec pozostałych jednostek							
	a) kredyty i pożyczki							
	c) inne zobowiązania finansowe							
	d) z tytułu dostaw i usług, o okresie wymagalności:							
	- do 12 miesięcy							
	- powyżej 12 miesięcy							
	e) zaliczki otrzymane na dostawy i usługi							
	g) z tytułu podatków, ceł, ubezpieczeń społecznych i zdrowotnych oraz innych tytułów publicznoprawnych							
	h) z tytułu wynagrodzeń							
	i) inne							
4.	Fundusze specjalne							
IV.	Rozliczenia międzyokresowe							
2.	Inne rozliczenia międzyokresowe							
	Pasywa razem							

Nota 67 Prezentacja wybranych pozycji rachunku zysków i strat (wariant porównawczy) odrębnie dla poszczególnych rodzajów działalności zgodnie z art. 44 ust. 2 ustawy Prawo energetyczne

Wiersz	Za okres	Rodzaj działalności						Razem
	..... - .....	Przesyłanie lub dystrybucja energii elektrycznej	Przesyłanie, dystrybucja lub magazynowanie paliw gazowych	Obrót paliwami gazowymi	Skraplanie gazu ziemnego lub regazyfikacja skroplonego gazu ziemnego	Pozostała działalność	Pozycje nieprzypisane	
1	2	3	4	5	6	7	8	9
A.	Przychody netto ze sprzedaży i zrównane z nimi, w tym:							
	- od jednostek powiązanych							
I.	Przychody netto ze sprzedaży produktów							
III.	Koszt wytworzenia produktów na własne potrzeby jednostki							
IV.	Przychody netto ze sprzedaży towarów							
B.	Koszty działalności operacyjnej							
I.	Amortyzacja							
II.	Zużycie materiałów i energii							
III.	Usługi obce							
IV.	Podatki i opłaty, w tym:							
	- podatek akcyzowy							
V.	Wynagrodzenia							
VI.	Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia, w tym:							
	- emerytalne							
VII.	Pozostałe koszty rodzajowe							
VIII.	Wartość sprzedanych towarów							
C.	Zysk (strata) ze sprzedaży (A - B)							
D.	Pozostałe przychody operacyjne							
II.	Dotacje							

IV.	Inne przychody operacyjne							
E.	Pozostałe koszty operacyjne							
III.	Inne koszty operacyjne							
F.	Zysk (strata) z działalności operacyjnej (C + D - E)							
G.	Przychody finansowe							
II.	Odsetki, w tym:							
	- od jednostek powiązanych							
V.	Inne							
H.	Koszty finansowe							
I.	Odsetki, w tym:							
	- dla jednostek powiązanych							
IV.	Inne							
I.	Zysk (strata) brutto (F + G - H)							
J.	Podatek dochodowy							
L.	Zysk (strata) netto (I - J)							

Nota 68 Prezentacja wybranych pozycji rachunku zysków i strat (wariant kalkulacyjny) odrębnie dla poszczególnych rodzajów działalności zgodnie z art. 44 ust. 2 ustawy Prawo energetyczne

Wiersz	Za okres	Rodzaj działalności						Razem
	..... - .....	Przesyłanie lub dystrybucja energii elektrycznej	Przesyłanie, dystrybucja lub magazynowanie paliw gazowych	Obrót paliwami gazowymi	Skraplanie gazu ziemnego lub regazyfikacja skroplonego gazu ziemnego	Pozostała działalność	Pozycje nieprzypisane	
	Wyszczególnienie							
1	2	3	4	5	6	7	8	9
A.	Przychody netto ze sprzedaży produktów i towarów, w tym:							
	- od jednostek powiązanych							
I.	Przychody netto ze sprzedaży produktów							
II.	Przychody netto ze sprzedaży towarów							
B.	Koszty sprzedanych produktów i towarów, w tym:							
	- jednostkom powiązanym							
I.	Koszt wytworzenia sprzedanych produktów							
II.	Wartość sprzedanych towarów							
C.	Zysk (strata) brutto ze sprzedaży (A - B)							
D.	Koszty sprzedaży							
E.	Koszty ogólnego zarządu							
F.	Zysk (strata) ze sprzedaży (C - D - E)							
G.	Pozostałe przychody operacyjne							
II.	Dotacje							
IV.	Inne przychody operacyjne							
H.	Pozostałe koszty operacyjne							
III.	Inne koszty operacyjne							
I.	Zysk (strata) z działalności operacyjnej (F + G - H)							

J.	Przychody finansowe							
II.	Odsetki, w tym:							
	- od jednostek powiązanych							
V.	Inne							
K.	Koszty finansowe							
I.	Odsetki, w tym:							
	- dla jednostek powiązanych							
IV.	Inne							
L.	Zysk (strata) brutto (I + J - K)							
M.	Podatek dochodowy							
O.	Zysk (strata) netto (L - M)							