

Podatkowe i bilansowe zamknięcie roku 2022

Przejdź do produktu na ksiegarnia.beck.pl

Część I. Wybrane zagadnienia związane z zamknięciem roku

Rozdział I. Zamknięcie ksiąg rachunkowych i sporządzenie sprawozdania finansowego

1. Sporządzanie sprawozdania finansowego

Jednostki gospodarcze (wymienione w art. 2 RachunkU) mają obowiązek sporządzania – na podstawie danych zawartych w księgach rachunkowych – sprawozdania finansowego. Przepisy RachunkU określają szczegółowo zasady oraz terminy związane ze sporządzeniem sprawozdań finansowych. Nakładają m.in. obowiązek:

- 1) sporządzania sprawozdania finansowego zgodnie z odpowiednim załącznikiem do RachunkU;
- 2) badania sprawozdania finansowego przez niektóre jednostki za poprzedni okres sprawozdawczy (zob. część I, rozdział VII). Obowiązek badania sprawozdania finansowego ma wpływ na harmonogram prac związanych z zamknięciem roku;
- 3) przeprowadzenia inwentaryzacji (zob. część VIII, rozdział I). Inwentaryzacja wpływa na harmonogram prac, których wykonanie jest niezbędne przed sporządzeniem sprawozdania.

Przepisy RachunkU stanowią również o odpowiedzialności za sporządzenie sprawozdania finansowego (zob. część I, rozdział XI).

Pojęcie zamknięcia roku obrotowego obejmuje wiele różnorodnych czynności, których odpowiednie wykonanie jest warunkiem poprawnego sporządzenia sprawozdania finansowego. Czynności zamknięcia rocznego powinny być wykonywane w ustalonej kolejności w odpowiednim czasie, co gwarantuje dochowanie terminów określonych w RachunkU.

Zgodnie z art. 52 RachunkU sprawozdanie finansowe powinno być sporządzone nie później niż w ciągu trzech miesięcy od dnia bilansowego. Zgodnie z art. 12 ust. 2 pkt 1 RachunkU księgi rachunkowe zamyka się na dzień kończący rok obrotowy, będący dniem bilansowym, nie później niż w ciągu trzech miesięcy od tego dnia. Jest to jednak tzw. wstępne zamknięcie ksiąg rachunkowych (związane ze sporządzeniem sprawozdania finansowego), ponieważ już po sporządzeniu sprawozdania finansowego możliwe jest wprowadzenie do

niego korekt – w związku z badaniem sprawozdania przez biegłego rewidenta, w wyniku ujawnienia błędu w księgach rachunkowych lub wystąpienia istotnego zdarzenia dotyczącego zamykanego roku obrotowego. Ostateczne zamknięcie ksiąg rachunkowych, które uniemożliwia wprowadzenie jakichkolwiek zmian do ksiąg rachunkowych zamkniętego roku oraz sprawozdania finansowego, następuje do 15 dni po zatwierdzeniu sprawozdania finansowego przez organ zatwierdzający.

1.1. Rok obrotowy i jego ewentualne zmiany

Ewidencja operacji gospodarczych odbywa się z podziałem na okresy sprawozdawcze. Najważniejszym okresem sprawozdawczym jest rok obrotowy, którym zgodnie z RachunkU może być rok kalendarzowy lub inny okres trwający 12 kolejnych pełnych miesięcy kalendarzowych. Rachunkowy rok obrotowy jest stosowany również do celów podatkowych.

Ważne

Rokiem podatkowym co do zasady jest rok kalendarzowy (zgodnie z art. 11 OrdPU). Jedynie podatnicy podatku dochodowego od osób prawnych mają możliwość wyboru roku obrotowego niezaczynającego się 1 stycznia. W takim przypadku te jednostki mają obowiązek zawiadomienia właściwego naczelnika urzędu skarbowego, w terminie 30 dni od dnia rozpoczęcia działalności (zgodnie z art. 8 ust. 1 PDOPrU), o wyborze roku obrotowego innego niż rok kalendarzowy.

Rok obrotowy i jego ewentualne zmiany określa statut lub umowa, na których podstawie utworzono jednostkę. Jeżeli jednostka rozpoczyna działalność, to na mocy RachunkU pierwszym rokiem obrotowym jest dla niej okres od dnia rozpoczęcia działalności do ostatniego dnia obranego roku obrotowego, w którym rozpoczęła się działalność. Jednostka może również połączyć księgi rachunkowe i sprawozdanie finansowe za ten okres z księgami rachunkowymi i sprawozda-

niem finansowym za rok następny, jednak wyłącznie w przypadku, gdy rozpoczęła działalność w drugiej połowie obranego roku obrotowego (czyli sprawozdanie może być sporządzone wówczas maksymalnie za 18 miesięcy). Przepisy podatkowe w tym zakresie stanowią, że w przypadku podjęcia po raz pierwszy działalności pierwszy rok podatkowy trwa od dnia rozpoczęcia działalności do końca roku kalendarzowego albo do ostatniego dnia wybranego roku podatkowego, nie dłużej jednak niż 12 kolejnych miesięcy kalendarzowych (zgodnie z art. 8 ust. 2 PDOPrU).

Regulacje Rachunku stanowią, że możliwe jest dokonanie zmiany przyjętego roku obrotowego. Wówczas pierwszy po zmianie rok obrotowy powinien być dłuższy niż 12 kolejnych miesięcy. W tym przypadku przepisy podatkowe ustanawiają analogiczne zasady: zgodnie z art. 8 ust. 3 PDOPrU w razie zmiany roku podatkowego za pierwszy po zmianie rok podatkowy uważa się okres od pierwszego miesiąca następującego po zakończeniu poprzedniego roku podatkowego do końca roku podatkowego nowo przyjętego. Ten okres nie może być krótszy niż 12 kolejnych miesięcy kalendarzowych i dłuższy niż 23 kolejne miesiące kalendarzowe.

Co jest oczywiste, zmiany roku obrotowego nie można dokonać w trakcie jego trwania. Zmiana roku obrotowego wymaga zmiany w statucie lub umowie spółki. Konieczne jest również ponowne zawiadomienie właściwego naczelnika urzędu skarbowego o zmianie roku podatkowego w terminie 30 dni, licząc od dnia zakończenia roku podatkowego. Jak stanowią liczne interpretacje, **zmiana roku podatkowego jest skuteczna dopiero w dniu dokonania wpisu spółki do rejestru przez sąd rejestrowy** (m.in. interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 27.4.2017 r., 0461-IT-PB3.4510.58.2017.1.PS, Legalis).

Interpretacje nie są natomiast jednolite co do tego, czy 30-dniowy termin na zawiadomienie naczelnika urzędu skarbowego o zmianie roku obrotowego dotyczy również wpisu zmiany roku podatkowego do KRS.

Wiele interpretacji wskazywało, że jeśli sąd wyda postanowienie o wpisie zmiany do KRS po zakończeniu dotychczasowego roku podatkowego, jednak przed upływem 30 dni od jego końca i podatnik zawiadomi w tym terminie właściwy organ podatkowy, to ta zmiana będzie uznana za skuteczną – co potwierdza m.in. Dyrektor IS w Poznaniu w interpretacji indywidualnej z 3.6.2013 r., ILPB3/423-100/13-2/JG, Legalis; Dyrektor Izby

Skarbowej w Warszawie w interpretacji indywidualnej z 7.2.2013 r., IPPB3/423-971/12-2/PK1, Legalis czy Dyrektor IS w Katowicach w interpretacji indywidualnej z 7.2.2013 r., IBPBI/2/423-1454/12/AP, Legalis.

Jednak najnowsze orzecznictwo stanowi, że wpis zmian umowy spółki do KRS ma charakter konstytutywny, a więc uchwała wspólników o zmianie umowy spółki jest skuteczna dopiero od chwili wpisu do rejestru przedsiębiorców w KRS. Zatem dopóki ta zmiana nie zostanie odzwierciedlona w KRS, dopóty w tym zakresie nie wywołuje ona skutków prawnych, a zarazem nie jest możliwe dokonanie zmiany roku obrotowego.

**Interpretacja indywidualna
Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej
z 17.4.2018 r.,
0114-KDIP2-2.4010.74.2018.1.AG, Legalis**

Biorąc pod uwagę opisany we wniosku stan faktyczny, należy zauważyć, że skuteczna zmiana roku obrotowego znajdująca odzwierciedlenie w KRS została dokonana 8.1.2018 r. W tym momencie trwał już kolejny rok podatkowy spółki, który rozpoczął się 1.1.2018 r., a zakończy się 31.12.2018 r. Podkreślić należy, że zmiana roku podatkowego w trakcie jego trwania nie jest możliwa – dany rok podatkowy musi się najpierw zakończyć i dopiero wtedy można przyjąć rok zmieniony. Zatem skutki prawne ww. zmiany umowy Spółki nastąpią dopiero po zakończeniu trwającego roku obrotowego, tj. po 31.12.2018 r. Pierwszy po zmianie rok obrotowy trwać będzie od 1.1.2019 r. i zakończy się 30.6.2020 r. Powyższe wynika z przytoczonego na wstępie art. 8 ust. 3 PDOPrU. Fakt terminowego zawiadomienia naczelnika urzędu skarbowego o zmianie roku podatkowego pozostaje zatem bez znaczenia, skoro rok obrotowy/podatkowy nie został skutecznie zmieniony.

Podobnie wyraził się również NSA w wyroku z 8.8.2017 r. (II FSK 1851/15, Legalis).

1.2. Harmonogram prac związanych z zamknięciem 2022 r.

Poniżej przedstawiono przykładowy harmonogram prac związanych z zamknięciem 2021 r. dla jednostek, których rok obrotowy pokrywa się z rokiem kalendarzowym, przy czym nie wszystkie pozycje harmonogramu mają zastosowanie do wszystkich form działalności oraz wszystkich typów jednostek.

Tabela 1. Harmonogram czynności związanych z zamknięciem roku obrotowego

Czynność	Podstawa prawna	Termin wykonania czynności	Szersze omówienie zagadnienia
Wybór firmy audytorskiej, która będzie badała sprawozdanie finansowe za 2022 r. (wyboru dokonuje co do zasady organ zatwierdzający)	art. 66 ust. 4 Rachunku	Najczęściej wraz z zatwierdzeniem sprawozdania za rok poprzedni, lecz nie później niż w ostatnim kwartale 2022 r.	Część I. Rozdział VII. Obowiązków badania sprawozdania finansowego przez biegłego rewidenta

Czynność	Podstawa prawna	Termin wykonania czynności	Szersze omówienie zagadnienia
Podpisanie umowy z biegłym rewidentem (firmą audytorską)	art. 66 ust. 5 RachunkU	Ostatni kwartał 2022 r. (lub wcześniej). Powinno nastąpić w terminie umożliwiającym jego udział w inwentaryzacji znaczących składników majątkowych	Część I. Rozdział VII. Obowiązek badania sprawozdania finansowego przez biegłego rewidenta
Inwentaryzacja metodą spisu z natury lub potwierdzenia salda składników aktywów wyszczególnionych w art. 26 ust. 3 pkt 1 RachunkU	art. 26 RachunkU	Od 1.10.2022 r. do 15.1.2023 r.	Część VIII. Rozdział I. Inwentaryzacja
Inwentaryzacja aktywów i pasywów, w tym m.in. aktywów pieniężnych, produktów w toku, materiałów, towarów, produktów gotowych (wymienionych w art. 17 ust. 2 pkt 4 RachunkU) oraz aktywów i pasywów inwentaryzowanych drogą weryfikacji	art. 26 RachunkU	Na dzień bilansowy, tj. 31.12.2022 r.	Część VIII. Rozdział I. Inwentaryzacja
Zestawienie sald inwentaryzowanej grupy aktywów w celu porównania danych rzeczywistych, ustalonych podczas inwentaryzacji, z danymi księgowymi	art. 18 ust. 2 RachunkU	Na dzień inwentaryzacji	Część VIII. Rozdział I. Inwentaryzacja
Rozliczenie (porównanie) wyników inwentaryzacji ze stanem księgowym, wyjaśnienie i ujęcie w księgach rachunkowych 2022 r. stwierdzonych różnic inwentaryzacyjnych	art. 27 RachunkU	Przed zamknięciem ksiąg rachunkowych za 2022 r., lecz nie później niż do 26.3.2023 r.	Część VIII. Rozdział I. Inwentaryzacja
Zestawienie obrotów i sald kont księgi głównej za 2022 r.	art. 24 ust. 5 pkt 2 RachunkU	Do 85. dnia po 31.12.2022 r., czyli do 26.3.2023 r.	
Zestawienie sald kont ksiąg pomocniczych na 31.12.2022 r.	art. 18 ust. 2 RachunkU	Najpóźniej na dzień zamknięcia ksiąg rachunkowych, czyli najpóźniej do 31.3.2023 r.	
Zamknięcie ksiąg rachunkowych za 2022 r.	art. 12 ust. 2 pkt 1 RachunkU	Na dzień kończący zamykany rok obrotowy, nie później niż w ciągu trzech miesięcy od tego dnia – najpóźniej do 31.3.2023 r.	
Sporządzenie rocznego sprawozdania finansowego za 2022 r.	art. 45 ust. 1 i art. 52 ust. 1 RachunkU	Nie później niż w ciągu trzech miesięcy od dnia bilansowego, tj. do 31.3.2023 r.	Część I. Rozdział XI. Odpowiedzialność za sporządzenie sprawozdań finansowych oraz prowadzenie ksiąg rachunkowych
Podpisanie rocznego sprawozdania finansowego za 2022 r.	art. 52 ust. 2 RachunkU	Po sporządzeniu rocznego sprawozdania finansowego za 2022 r., nie później niż do 31.3.2023 r.	Część I. Rozdział XI. Odpowiedzialność za sporządzenie sprawozdań finansowych oraz prowadzenie ksiąg rachunkowych
Sporządzenie sprawozdania z działalności	art. 45 ust. 4 i art. 49 ust. 1 RachunkU	Sprawozdanie z działalności sporządzane jest w terminie umożliwiającym dołączenie tego sprawozdania do sprawozdania finansowego (art. 45 ust. 4 RachunkU), tj. do 31.3.2023 r.	
Złożenie do urzędu skarbowego zeznania CIT-8 (podatnika podatku dochodowego od osób prawnych)	art. 27 ust. 1 PDOPrU	Do 31.3.2023 r.	

Czynność	Podstawa prawna	Termin wykonania czynności	Szersze omówienie zagadnienia
Złożenie Szefowi KAS rocznego sprawozdania finansowego za 2022 r. w urzędzie skarbowym, za pomocą środków komunikacji elektronicznej w strukturze logicznej udostępnianej na podstawie RachunkU, przez podatników podatku dochodowego od osób fizycznych prowadzących księgi rachunkowe (wraz z zeznaniem PIT)	art. 45 ust. 5 PDOFizU	Do 30.4.2023 r.	
Podatnicy osiągający dochody z działalności prowadzonej przez zagraniczne jednostki kontrolowane są obowiązani składać urzędowi skarbowym odrębne zeznanie, według ustalonego wzoru, o wysokości dochodu z zagranicznej jednostki kontrolowanej osiągniętego w roku podatkowym. Jeżeli podatnik osiąga dochody z więcej niż jednej zagranicznej jednostki kontrolowanej, składa odrębne zeznanie o dochodach z każdej z tych jednostek.	art. 27 ust. 2a PDOPrU	Do 30.9.2023 r.	
Badanie rocznego sprawozdania finansowego za 2022 r.	art. 64 ust. 1, art. 53 ust. 1 i art. 68 RachunkU	Możliwe od trzech miesięcy do sześciu miesięcy od dnia bilansowego (w przypadku badania właściwego). Jednak w jednostkach, w których jest obowiązek udostępnienia wspólnikom sprawozdania z badania biegłego rewidenta wraz ze sprawozdaniem finansowym, badanie powinno być ukończone najpóźniej 15 dni przed planowanym terminem zgromadzenia organu zatwierdzającego	Część I. Rozdział VII. Obowiązek badania sprawozdania finansowego przez biegłego rewidenta
Udostępnienie rocznego sprawozdania finansowego za 2022 r. Spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, towarzystwa ubezpieczeń wzajemnych, towarzystwa reasekuracji wzajemnej, spółki akcyjne oraz spółdzielnie mają obowiązek udostępnienia wspólnikom, akcjonariuszom lub członkom rocznego sprawozdania finansowego i sprawozdania z działalności jednostki, a jeżeli sprawozdanie finansowe podlega obowiązkowi badania także sprawozdania biegłego rewidenta – najpóźniej na 15 dni przed zgromadzeniem wspólników, walnym zgromadzeniem akcjonariuszy lub walnym zgromadzeniem członków albo przedstawicieli członków spółdzielni. Spółka akcyjna udostępnia ponadto akcjonariuszom sprawozdanie rady nadzorczej lub komisji rewizyjnej albo organu administrującego. Wpływa to na termin zakończenia badania sprawozdania finansowego	art. 68 RachunkU	Najpóźniej do 15.6.2023 r., przy założeniu, że zgromadzenie wspólników lub innego organu zatwierdzającego zostanie zwołane w ostatnim możliwym obowiązującym terminie (tj. 30.6.2023 r.)	
Zatwierdzenie rocznego sprawozdania finansowego za 2022 r. przez zgromadzenie wspólników	art. 53 ust. 1 RachunkU	W ciągu sześciu miesięcy od dnia bilansowego, tj. nie później niż do 30.6.2023 r.	
Podział lub pokrycie wyniku finansowego netto za 2022 r.	art. 53 ust. 3 i 4 RachunkU	Po zatwierdzeniu sprawozdania finansowego przez organ zatwierdzający	

Czynność	Podstawa prawna	Termin wykonania czynności	Szersze omówienie zagadnienia
Przekazanie do urzędu skarbowego sprawozdania finansowego wraz ze sprawozdaniem z badania sprawozdania finansowego przez biegłego rewidenta, a w przypadku spółek – także odpisu uchwały zgromadzenia zatwierdzającej sprawozdanie finansowe. Obowiązek sprawozdania z badania nie dotyczy podatników, których sprawozdania finansowe, na podstawie odrębnych przepisów, są zwolnione z obowiązku badania.	art. 27 ust. 2 PDOPrU i art. 45 ust. 5 PDOFizU	W terminie 10 dni od daty zatwierdzenia rocznego sprawozdania finansowego za 2022 r.	Część I. Rozdział IX. Składanie sprawozdań do Krajowego Rejestru Sądowego
Złożenie we właściwym rejestrze sądowym rocznego sprawozdania finansowego, sprawozdania z badania sprawozdania finansowego przez biegłego rewidenta (jeżeli sprawozdanie podlegało badaniu), odpisu uchwały bądź postanowienia organu zatwierdzającego o zatwierdzeniu rocznego sprawozdania finansowego i podziale zysku lub pokryciu straty, a w przypadku jednostek, o których mowa w art. 49 ust. 1 RachunkU, także sprawozdania z działalności	art. 69 RachunkU	W ciągu 15 dni od dnia zatwierdzenia rocznego sprawozdania finansowego. Jeżeli sprawozdanie finansowe nie zostało zatwierdzone w terminie określonym w art. 53 ust. 1 RachunkU, należy je złożyć w rejestrze sądowym w ciągu 15 dni po tym terminie, a także 15 dni po jego zatwierdzeniu wraz z wymaganymi dokumentami	Część I. Rozdział IX. Składanie sprawozdań do Krajowego Rejestru Sądowego
Ostateczne zamknięcie ksiąg rachunkowych za 2022 r., polegające na wyłączeniu możliwości dokonywania zapisów w księgach rachunkowych zamkniętego okresu	art. 12 ust. 4 i 5 RachunkU	Najpóźniej w ciągu 15 dni od dnia zatwierdzenia sprawozdania finansowego za rok obrotowy 2022	

2. Pandemia COVID-19 i sytuacje kryzysowe a zamknięcie roczne

W dniu 31.3.2020 r. (a więc w ostatnim dniu na sporządzenie terminowo sprawozdania finansowego) MF wydał *InneTermSprawozdR*, na mocy którego przedłużone zostały terminy w zakresie obowiązków sprawozdawczych związanych z zamknięciem 2020 r.

Z powodu trwającej pandemii COVID-19 wydłużono również terminy dotyczące obowiązków sprawozdawczych związanych z zamknięciem 2021 r. Na mocy *ZmInneTermSprawozdR* (dla jednostek innych niż JSFP posiadające osobowość prawną oraz innych niż jednostki prowadzące działalność, do której stosuje się przepisy ustaw, o których mowa w art. 1 ust. 2 *NadzRynFinU*) terminy wydłużono w sposób następujący:

- o 90 dni przedłużono termin sporządzenia zestawienia obrotów i sald kont księgi głównej za rok obrotowy,
- o 90 dni przedłużono termin zakończenia inwentaryzacji,
- o 3 miesiące przedłużono termin zamknięcia ksiąg rachunkowych,
- o 3 miesiące przedłużono termin sporządzania rocznego sprawozdania finansowego,
- o 3 miesiące przedłużono termin na zatwierdzenie rocznego sprawozdania finansowego.

Ważne

Przesunięcie terminów nie dotyczy wszystkich jednostek i rodzajów sprawozdań. Przedłużone zostały terminy m.in. na sporządzenie sprawozdań finansowych jednostkowych, rozporządzenie nie obejmuje natomiast swoim zakresem jednostek objętych nadzorem KNF, skonsolidowanych sprawozdań finansowych, sprawozdań z płatności oraz skonsolidowanych sprawozdań z płatności.

W podobny sposób terminy sporządzania sprawozdań finansowych za 2021 r. wydłużyło rozporządzenie Ministra Finansów z 7.3.2022 r. zmieniającego rozporządzenie w sprawie określenia innych terminów wypełniania obowiązków w zakresie ewidencji oraz w zakresie sporządzenia, zatwierdzenia, udostępnienia i przekazania do właściwego rejestru, jednostki lub organu sprawozdań lub informacji (Dz.U. z 2022 r. poz. 561). Potencjalne wydłużenie dla sporządzenia i/lub zatwierdzenia sprawozdania za 2022 r. są uzależnione od bieżącej sytuacji ekonomicznej co wymaga bieżącego sprawdzania informacji.

Podstawa prawna:

- art. 45 ust. 5 PDOFizU,
- art. 8 ust. 1 i 2, art. 27 ust. 1 i 2 PDOPrU,
- art. 12 ust. 2, 4 i 5, art. 17 ust. 2, art. 18 ust. 2, art. 24 ust. 5, art. 26, 27, 45 ust. 1 i 4, art. 49 ust. 1, art. 52, 53, 64 ust. 1, art. 66 ust. 4 i 5, art. 68, 69 RachunkU.

Rozdział II. Polityka rachunkowości, zmiana zasad (polityki) rachunkowości

1. Wprowadzenie

Wyliczając elementy rachunkowości jednostki, ustawodawca na pierwszym miejscu wymienia przyjęte zasady rachunkowości, zwane również jej polityką. Politykę rachunkowości można określić jako najważniejszy dokument prawa bilansowego, który stanowiąc swoistego rodzaju konstytucję finansową jednostki przesądza o istocie prowadzenia ksiąg rachunkowych oraz sporządzania sprawozdania finansowego. Polityka rachunkowości jest aktem normatywnym, który obejmuje tylko daną jednostkę, uwzględniając jej specyfikę i regulując zasady prowadzenia rachunkowości w tej jednostce. Polityka rachunkowości porządkuje wszystkie te obszary rachunkowości w jednostce, które nie są wprost uregulowane przepisami RachunkU albo w stosunku do których ustawodawca dopuszcza kilka alternatywnych rozwiązań.

Ważne

W polityce rachunkowości należy zamieszczać tylko te zapisy, które nie wynikają bezpośrednio z RachunkU, lecz są wyborem dokonany przez jednostkę. Nie ma potrzeby powtarzać w polityce rachunkowości ogólnych zasad wynikających wprost z RachunkU, gdyż jednostka i tak jest zobowiązana do ich stosowania.

Polityka rachunkowości – zawsze ważny element sprawozdawczości – w obecnych czasach nabiera jeszcze większego znaczenia, gdyż:

- 1) jednostki coraz częściej korzystają z uproszczeń w rachunkowości podatkowej – fakt ten zawsze powinien być wskazany w polityce rachunkowości, z drugiej strony korzystają one z zapisów poszczególnych KSR – co również powinno być wyszczególnione;
- 2) w czasach pandemii, a następnie stanu wojny na Ukrainie księgowi stoją przed wyzwaniem ujęcia skutków tych zdarzeń w księgach rachunkowych. Komitet Standardów Rachunkowości daje rekomendacje (nieobligatoryjne), jednakże przyjęte rozwiązania również powinny być uwzględnione w polityce rachunkowości jednostki.

Co więcej, należy również pamiętać o fakcie, że księgi rachunkowe powinny być prowadzone w taki sposób, aby umożliwić nie tylko sporządzenie sprawozdania finansowego, lecz także innych raportów, np. podatkowych. Tym samym przy prowadzeniu ksiąg rachunkowych bierze się pod uwagę także przepisy podatkowe, często czerpiąc rozwiązania właśnie z rachunkowości podatkowej. Fakt ten, podobnie jak stosowanie uproszczeń, powinien zostać odpowiednio wpisany do polityki rachunkowości jednostki.

Polityka rachunkowości jest wprowadzana przez kierownika jednostki w formie:

- 1) uchwały zarządu w spółkach kapitałowych,
- 2) uchwały wspólników w spółkach osobowych,
- 3) zarządzenia właściciela w przypadku jednoosobowej działalności gospodarczej.

W przypadku zmiany polityki rachunkowości również wymagana jest taka forma (uchwała/zarządzenie), która wskaże, jakie fragmenty są uchylane i jakie są wprowadzane w ich miejsce.

2. Hierarchia zasad rachunkowości stosowanych w Polsce

W Polsce prowadzenie ksiąg rachunkowych reguluje RachunkU wraz z odpowiednimi rozporządzeniami wykonawczymi. Obecnie funkcjonują 3 rozporządzenia wydane na podstawie delegacji z RachunkU:

- 1) rozporządzenie MF z 12.12.2001 r. w sprawie szczegółowych zasad uznawania, metod wyceny, zakresu ujawniania i sposobu prezentacji instrumentów finansowych (t.j. Dz.U. z 2017 r. poz. 277 ze zm.),
- 2) rozporządzenie MF z 25.9.2009 r. w sprawie szczegółowych zasad sporządzania przez jednostki inne niż banki, zakłady ubezpieczeń i zakłady reasekuracji skonsolidowanych sprawozdań finansowych grup kapitałowych (t.j. Dz.U. z 2017 r. poz. 676 ze zm.),
- 3) rozporządzenie MF z 6.11.2014 r. w sprawie obowiązkowego ubezpieczenia odpowiedzialności cywilnej przedsiębiorców wykonujących działal-

ność z zakresu usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych (Dz.U. z 2014 r. poz. 1616).

Ustawodawca wskazał również, że w przypadku spraw, które nie zostały uregulowane w przepisach RachunkU, jednostka może (ale nie musi) stosować Krajowe Standardy Rachunkowości (wydawane przez Komitet Standardów Rachunkowości działający przy MF).

Obecnie można wskazać, że:

- 1) zostało opublikowanych 15 standardów¹, w tym szczególnie ważny dotyczący kontynuacji działalności jednostki²;
- 2) na równi z KSR należy traktować także Stanowiska Komitetu Standardów Rachunkowości, jest ich 9;
- 3) jako doraźne wsparcie księgowych zostały wydane 2 rekomendacje Komitetu Standardów Rachunkowości: „Sprawozdanie finansowe w czasie pandemii COVID-19” oraz „Sprawozdanie finansowe i sprawozdanie z działalności w warunkach rosyjskiej agresji na Ukrainę”. Rekomendacje nie są obowiązkowe, stanowią natomiast wskazówki, jak należy zinterpretować i dostosować funkcjonujące przepisy RachunkU do nowej rzeczywistości gospodarczej.

W razie braku odpowiednich regulacji zarówno w RachunkU, jak i w KSR jednostka może stosować Międzynarodowe Standardy Rachunkowości oraz Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej.

Rys. 1. Hierarchia przepisów prawa bilansowego



¹ W Dzienniku Urzędowym MFFiPR z 20.7.2022 r. poz. 81 opublikowano uchwałę Nr 9/2022 Komitetu Standardów Rachunkowości, która przyjmuje nowy KSR 15 „Przychody ze sprzedaży wyrobów, półproduktów, towarów i materiałów”. Standard ma obowiązywać od 1.1.2023 r., jednak z możliwością jego wcześniejszego zastosowania.

² W Dzienniku Urzędowym MFFiPR z 10.8.2021 r., pod poz. 119, opublikowano uchwałę Nr 6/2021 Komitetu Standardów Rachunkowości, która przyjmuje nowy KSR 14 „Kontynuacja działalności oraz rachunkowość jednostek przy braku kontynuowania działalności”. Nowy standard porusza takie kwestie, jak zasady wyceny aktywów i zobowiązań oraz prezentacji w sprawozdaniu finansowym przy założeniu braku kontynuowania działalności oraz inne wymogi dotyczące rachunkowości jednostek w sytuacji braku kontynuowania działalności lub gdy ustaną okoliczności, które skutkują brakiem kontynuowania działalności.

Hierarchia wymieniona na rysunku 1 nie dotyczy jednak wszystkich podmiotów. Jednostki dopuszczone do obrotu na jednym z regulowanych rynków krajów Europejskiego Obszaru Gospodarczego (EOG) oraz banki muszą sporządzać swoje skonsolidowane sprawozdania finansowe zgodnie z MSR. Możliwość stosowania MSR jako przepisów nadrzędnych przy sporządzaniu sprawozdań finansowych mają (art. 45 RachunkU):

- 1) emitenci ubiegający się o dopuszczenie do publicznego obrotu w Polsce lub na rynku EOG,
- 2) emitenci zamierzający ubiegać się o dopuszczenie do publicznego obrotu w Polsce lub na rynku EOG,
- 3) jednostki wchodzące w skład grupy kapitałowej, w której jednostka dominująca wyższego szczebla stosuje MSR (w stosunku do skonsolidowanych sprawozdań finansowych oraz jednostkowych sprawozdań finansowych),
- 4) emitenci papierów wartościowych dopuszczonych do publicznego obrotu w Polsce (w stosunku do sprawozdań jednostkowych),
- 5) oddziały przedsiębiorcy zagranicznego, jeżeli ten przedsiębiorca sporządza sprawozdanie finansowe zgodnie z MSR.

Wszystkie pozostałe jednostki, niewymienione przez ustawodawcę, nie mają możliwości dokonywania wyboru i swoje księgi rachunkowe i sprawozdania finansowe muszą prowadzić zgodnie z RachunkU.

3. Istota polityki rachunkowości

W RachunkU wskazano, że przez politykę rachunkowości należy rozumieć wybrane i stosowane przez jednostkę rozwiązania, które są dopuszczone przez RachunkU, oraz rozwiązania określone w KSR i MSR/MSRF, z których jednostka korzysta. Co prawda mogą one sporządzić sprawozdanie finansowe zgodnie z MSR, jednakże będzie to dokument pomocniczy, dodatkowy, nie będzie zaś stanowił sprawozdania finansowego jednostki.

Ważne

Jeżeli jednostka, prowadząca księgi rachunkowe zgodnie z RachunkU, stosuje również zapisy KSR lub MSR/MSRF w obszarach, w których RachunkU nie daje jednoznacznych wskazówek, fakt ten powinien znaleźć odzwierciedlenie w polityce rachunkowości.

Stosowanie KSR nie jest obligatoryjne. Uznaje się jednak, że przyjęcie w jednostce KSR sprzyja zapewnieniu rzetelnego i jasnego przedstawienia sytuacji majątkowej i finansowej oraz wyniku finansowego jednostki. Ponadto zaleca się, aby:

- 1) jednostka ujawniała stosowanie KSR w swoim sprawozdaniu finansowym,

- 2) jednostka nie stosowała zapisów danego KSR wybiórczo – zasada jest taka, że stosuje się wszystkie zapisy danego standardu, w przeciwnym wypadku uznaje się, że dana jednostka standardu nie stosuje.

Jeszcze do 1.1.2019 r. KSR 7 zawierał zalecenie, aby jednostka, która stosuje zapisy KSR, stosowała wszystkie standardy w sprawach nieuregulowanych RachunkU, niewskazane zaś było przyjmowanie do stosowania tylko wybranych standardów. Po nowelizacji KSR 7³ ten zapis został zmieniony – obecnie jednostka może przyjąć do stosowania wybrane spośród 15 KSR.

Ważne

Jednostka nie może uznać, że nie stosuje KSR, a w sprawach nieuregulowanych RachunkU przyjmuje zasady MSR.

W pierwszej kolejności jednostka stosuje KSR, dopiero w przypadku przyjęcia do stosowania KSR, w sprawach, które nadal nie są uregulowane ani w RachunkU, ani w KSR, jednostka może stosować wybrane zasady określone w MSR. Jeżeli zasady określone w MSR są sprzeczne z zasadami określonymi w KSR, jednostka nie może przyjąć zasad wskazanych w MSR. Zasady określone w KSR traktuje się bowiem jako nadrzędne. Podobnie niemożliwe jest przyjęcie do stosowania zasad wskazanych w MSR, jeżeli są one w jakikolwiek sposób sprzeczne z RachunkU.

Z kolei art. 4 ust. 1 pkt 1b RachunkU wskazuje, że jeżeli w wyjątkowych przypadkach stosowanie określonego przepisu RachunkU nie pozwoliłoby na rzetelne i jasne przedstawienie sytuacji majątkowej i finansowej oraz wyniku finansowego, 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. Zgodnie z tym zapisem jednostka może nie stosować danego przepisu RachunkU, zamiast tego stosując się do innych zasad, które powinny być jasno określone w polityce rachunkowości i które lepiej niż zapisy opisane w RachunkU odzwierciedlają rzeczywistość ekonomiczną i oddają prawdziwy charakter zdarzeń ekonomicznych, które miały miejsce w danej jednostce.

Doprecyzowanie wyżej wymienionego art. 4 ust. 1 pkt 1b RachunkU znajduje się w stanowisku Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie zasady rzetelnego i jasnego obrazu w realizacji przepisów art. 4 ust. 1 oraz ust. 1a i 1b ustawy o rachunkowości

³ Mowa o aktualizacji KSR 7 (Dz.Urz. z 2019 r. poz. 2), która weszła w życie 4.1.2019 r. na mocy Komunikatu Ministra Finansów z 27.12.2018 r. Zaktualizowany standard miał zastosowanie po raz pierwszy do sprawozdań finansowych sporządzonych za rok obrotowy rozpoczynający się od 1.1.2019 r., z możliwością jego wcześniejszego zastosowania.

(Dz.Urz. MF z 2018 r. poz. 7), określającym warunki, przypadki lub okoliczności, w których możliwe jest zastosowanie tego przepisu prawa. Przykładowo RachunkU pozwala na przeszacowanie środków trwałych (aktualizację wartości) tylko wówczas, gdy jest wydane stosowne rozporządzenie (ostatnio taka możliwość miała miejsce w 1995 r.). Jednostka mogłaby stwierdzić, że przepis dotyczący możliwej wyceny środków trwałych (art. 28 ust. 1 i art. 31–32 RachunkU) nie pozwala na odzwierciedlenie rzeczywistości gospodarczej (gdy np. wartość rynkowa posiadanych budynków – środków trwałych, znacznie przewyższa wartość bilansową) i odstąpić od jego zastosowania, dokonując aktualizacji wartości (przeszacowania) środków trwałych. Taka sytuacja nie jest jednak możliwa – stanowisko enumeratywnie wymienia ten właśnie przykład jako sytuację, w której nie ma możliwości zastosowania art. 4 ust. 1 pkt 1b RachunkU i odstąpienia od stosowania zapisów RachunkU.

4. Dokumentacja zasad rachunkowości

Dokumentacja stosowanych zasad rachunkowości powinna być sporządzona w języku polskim. Kierownik jednostki ponosi odpowiedzialność zarówno za jej sporządzenie w wymaganej formie pisemnej, jak i późniejszą aktualizację polityki rachunkowości. Przyjęte przez jednostkę zasady rachunkowości są obowiązkowo stosowane przy prowadzeniu ksiąg rachunkowych oraz sporządzaniu i prezentacji sprawozdania finansowego przez jednostkę. Określają one m.in.:

- 1) zasady klasyfikacji i grupowania zdarzeń do odpowiednich pozycji sprawozdania finansowego zgodnie z ich charakterem, jako składników aktywów i pasywów, przychodów i zysków lub kosztów i strat bądź przepływów pieniężnych;
- 2) metody wyceny aktywów i pasywów, zarówno na moment początkowego ujęcia w księgach rachunkowych, na dzień bilansowy, jak i w momencie wyłączenia ich z ksiąg rachunkowych;
- 3) metody ustalania wyniku finansowego i prezentacji (wykazywania lub ujawniania) w sprawozdaniu finansowym;
- 4) metodę sporządzania rachunku przepływów pieniężnych;
- 5) techniczno-organizacyjny sposób prowadzenia ksiąg rachunkowych i ich ochrony;
- 6) fakt korzystania z dozwolonych RachunkU uproszczeń w zakresie prowadzenia ksiąg i sporządzania sprawozdania finansowego, takich jak np.:
 - a) ustalenie granicy ceny nabycia lub kosztu wytworzenia środków trwałych bądź wartości niematerialnych i prawnych, poniżej której

- jednostka dokonuje jednorazowego odpisu wartości tego rodzaju składników aktywów,
- b) wycena materiałów i towarów w cenie zakupu zamiast w cenie nabycia,
 - c) wycena produkcji w toku, o przewidywanym czasie wykonania krótszym niż trzy miesiące, w wysokości bezpośrednich kosztów wytworzenia lub tylko materiałów bezpośrednich bądź niewycenianiu jej w ogóle,
 - d) nierozliczanie przychodów i kosztów z tytułu wykonywanych długoterminowych niezakończonych usług, jeżeli udział przychodów z niezakończonych usług na dzień bilansowy nie jest istotny w całości przychodów operacyjnych okresu sprawozdawczego,
 - e) klasyfikowanie umów leasingu według kryteriów określonych przepisami prawa podatkowego,
 - f) zaniechanie ustalania rezerw i aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego,
 - g) stosowanie do wyceny instrumentów finansowych wyłącznie przepisów RachunkU zamiast InstrFinR,
 - h) uwzględnianie kosztów stałych przy wycenie zapasu produktów, niezależnie od poziomu wykorzystania normalnych zdolności produkcyjnych,
 - i) sporządzanie sprawozdań finansowych w formie uproszczonej, zgodnie z zał. Nr 4 lub Nr 5 do RachunkU;
 - j) stosowanie uproszczenia polegającego na rezygnacji z ustalania RMB (rezerw) na świadczenia emerytalne,
 - k) stosowanie podatkowych zasad amortyzacji środków trwałych,
 - l) odejście od stosowania zasady ostrożności;
- 7) sposób prezentacji informacji w sprawozdaniu finansowym;
 - 8) stosowanie KSR oraz ewentualnie zapisów MSR;
 - 9) przyjęty przez jednostkę sposób ustalania wartości szacunkowych. Podpunkt ten dotyczy w szczególności:
 - a) wartości godziwej,
 - b) okresów lub stawek amortyzacyjnych,
 - c) odpisów aktualizujących wartość aktywów na skutek utraty ich wartości,
 - d) rezerw na zobowiązania,
 - e) stopnia zaawansowania niezakończonych usług objętych długoterminowymi umowami.

Reasumując, polityka rachunkowości powinna – w myśl realizacji nadrzędnej zasady rachunkowości, tj. rzetelnego i jasnego obrazu – uwzględniać specyfikę jednostki oraz uwzględniać możliwe wybory tam, gdzie ustawa pozwala na ich stosowanie – jednakże zawsze w ramach stosowania zapisów RachunkU (polityka nie może zawierać wytycznych sprzecznych z zapisami RachunkU).

5. Informacja dodatkowa sprawozdania finansowego

W informacji dodatkowej każdego sprawozdania finansowego powinien być zawarty opis stosowanych zasad rachunkowości, zawierający co najmniej przyjęte metody wyceny oraz zasady sporządzania sprawozdań w takim zakresie, w jakim jednostka dokonuje wyboru między zasadami dopuszczalnymi zapisami RachunkU, a także opis ewentualnych zmian polityki rachunkowości oraz ich wpływu na sporządzone sprawozdanie w stosunku do zasad stosowanych w roku poprzednim. W poszczególnych załącznikach do RachunkU określających zakres informacji wykazywanych w sprawozdaniu finansowym wskazano, jakie informacje związane z polityką rachunkowości i jej zmianą powinny być wykazywane przez poszczególne jednostki we wprowadzeniu do sprawozdania finansowego oraz w niektórych pozycjach zestawienia zmian w kapitale własnym (np. w ramach kapitału z aktualizacji wyceny należy wyszczególnić wpływ zmian zasad rachunkowości na ten kapitał, podobnie w ramach wyniku finansowego lat ubiegłych).

6. Ciągłość stosowania zasad rachunkowości

6.1. Zagadnienia ogólne

Jednostka stosuje określone zasady (politykę) rachunkowości w sposób ciągły, co oznacza, że w kolejnych okresach sprawozdawczych powinna ona grupować operacje według tego samego schematu czy też stosować jednakowe zasady wyceny aktywów i pasywów w kolejnych latach, dzięki czemu zapewniona jest porównywalność sprawozdań finansowych. Zakłada się, że zasady rachunkowości powinny być wspólne dla całej grupy podobnych transakcji i zdarzeń, chyba że przepisy prawa zezwalają na wyodrębnienie węższych kategorii, do których mają mieć zastosowanie jednolite zasady.

Przykładowo jeżeli jednostka w tym samym czasie dokonała zakupu dwóch nieruchomości (zdarzenia zakupu obu nieruchomości należy uznać za podobne transakcje), jednak zamierza wykorzystywać te nieruchomości do różnych celów (w pierwszej z zakupionych nieruchomości jednostka zamierza otworzyć biuro, natomiast druga nieruchomość ma być wynajmowana innym podmiotom i jednostka zamierza pobierać z niej pożytki w postaci czynszów), wówczas, mimo podobieństwa transakcji, należy zastosować do nich różne zasady rachunkowości – zakup pierwszej nieruchomości będzie zakupem środka trwałego, z kolei zakup drugiej nieruchomości – zakupem inwestycji w nieruchomości.

Ważne

Jeżeli zmiana przyjętych rozwiązań przyczyni się do zwiększenia rzetelności i wiarygodności sprawozdania finansowego, jednostka ma prawo do zmiany polityki rachunkowości, co w takim przypadku jest nawet wskazane.

6.2. Zmiany zasad polityki rachunkowości

6.2.1. Przypadki uzasadniające zmianę zasad rachunkowości

Zmiana zasad rachunkowości może być dokonana przez jednostkę zarówno dobrowolnie (wynikać z jej woli i uwzględniać potrzebę jednostki gospodarczej), jak i obligatoryjnie (z powodu zmiany przepisów RachunkU, KSR lub MSR).

Jednostka dokonuje zmian przyjętych zasad (polityki) rachunkowości, jeżeli:

- 1) obowiązek taki wynika ze zmiany przepisów o rachunkowości,
- 2) jednostka utraciła prawo do stosowania uproszczeń przewidzianych w przepisach o rachunkowości,
- 3) jednostka uzyskała prawo do stosowania uproszczeń przewidzianych w przepisach o rachunkowości, z których uproszczeń zamierza skorzystać,
- 4) jednostka po raz pierwszy wprowadza do stosowania KSR lub podejmuje decyzję o zaprzestaniu ich stosowania,
- 5) jednostka podejmuje decyzję o stosowaniu lub rezygnacji ze stosowania rozwiązań przyjętych w MSR,
- 6) jednostka uzna, że zmiana zasad jest konieczna dla bardziej jasnego przedstawienia jej sytuacji majątkowej i finansowej oraz wyniku finansowego,
- 7) jednostka uzna, że zmiana zasad jest konieczna ze względu na zmianę przedmiotu działalności jednostki, czy też ze względu na potrzebę dostosowania się do rozwiązań obowiązujących w grupie kapitałowej, do której jednostka weszła, lub w branży, w której jednostka rozpoczęła działalność,
- 8) jednostka uznała, że zmiana jest konieczna ze względu na wykonanie zaleceń kontroli lub rewizji finansowej.

W przypadku zmiany zasad (polityki) rachunkowości fakt ten powinno odzwierciedlać zarządzenie kierownika jednostki, które określa datę wejścia w życie zmian, tj. od pierwszego dnia danego roku obrotowego. W zarządzeniu ponadto powinny być podane zmienione fragmenty w nowym kształcie lub powinna znaleźć się ujednolicona polityka rachunkowości po dokonanych zmianach.

6.2.2. Przypadki nieuzasadniające zmiany zasad rachunkowości

Nie stanowią natomiast zmiany przyjętych zasad (polityki) rachunkowości m.in.:

- 1) przyjęcie zasad (polityki) rachunkowości w stosunku do nowych zdarzeń i transakcji, które wystąpiły w jednostce, a wcześniej nie występowały lub występowały, ale były nieistotne, a stały się istotne (np. podjęcie decyzji o amortyzowaniu nowo zakupionych maszyn metodą degresywną, nawet jeżeli wcześniej podobne maszyny były amortyzowane metodą liniową),
- 2) zmiany wartości szacunkowych (omówionych w rozdziale V w części I), np. zmiana okresu użyteczności posiadanych środków trwałych,
- 3) przekwalifikowanie do środków trwałych nieruchomości zaliczanej do inwestycji długoterminowych lub na odwrót, wynikające ze zmiany przeznaczenia tej nieruchomości,
- 4) przekwalifikowanie aktywów finansowych z długoterminowych na krótkoterminowe lub odwrotnie, wynikające wyłącznie ze zmiany zamiaru jednostki w odniesieniu do tych aktywów,
- 5) sytuacje, w których co prawda następuje zmiana zasad (polityki) rachunkowości, ale skutki tej zmiany są nieistotne i niewpływające na obraz jednostki.

Przykład

Jednostka kupiła maszynę za kwotę netto 320 000 zł, zakładając – na potrzeby prawa bilansowego – że będzie ją użytkowała przez 8 lat, amortyzując liniowo. Po 3 latach użytkowania (tj. pod koniec 2021 r.) jednostka stwierdziła, że maszyna zużywa się o wiele szybciej, więc będzie można ją użytkować (np. ze względu na zardzewienie) jeszcze jedynie przez 2 lata.

W takiej sytuacji zmiana okresu ekonomicznej użyteczności nie stanowi zmiany zasad polityki rachunkowości. Jak wskazuje art. 32 ust. 3 RachunkU: „Poprawność stosowanych okresów i stawek amortyzacji środków trwałych powinna być przez jednostkę okresowo weryfikowana, powodując odpowiednią korektę dokonywanych w następnych latach obrotowych odpisów amortyzacyjnych”.

Co ważne, wprowadzenie nowego elementu do polityki rachunkowości, który wcześniej nie występował (ponieważ np. nigdy wcześniej w jednostce nie zaistniał dany rodzaj zdarzenia gospodarczego), ma skutek bieżący i nie należy go traktować jako zmiany zasad polityki rachunkowości.

Przykład

Do 2020 r. jednostka zawarła tylko jedną umowę leasingu, która miała charakter nieistotny, w związku z czym jednostka potraktowała tę umowę jako leasing operacyjny i rozliczała ją zgodnie z prawem podatkowym. W polityce rachunkowości jednostki widniał zapis, że umowa leasingu, ze względu na nieistotny charakter oraz nie-

istotność transakcji, jest rozliczana zgodnie z zasadami podatkowymi.

W 2021 r. jednostka zawarła kilkanaście umów leasingu samochodów, które podatkowo są traktowane jako leasing operacyjny. Na potrzeby rachunkowości należy je jednak potraktować jako leasing finansowy. W wyniku nowo zawartych umów jednostka przyjęła w polityce rachunkowości zapis, że umowy te będą rozpoznawane jako leasing finansowy zgodnie z zapisami RachunkU.

Taka sytuacja nie oznacza zmiany zasad rachunkowości. Jest ona wyłącznie przyjęciem nowej zasady (polityki) rachunkowości w odniesieniu do zdarzeń, które wcześniej były nieistotne. Jednostka nie ma więc obowiązku ujawnienia wstecznie umowy leasingu zawartej w poprzednim okresie.

6.2.3. Postępowanie w razie zmiany zasad (polityki) rachunkowości

Nowe zasady stosuje się od pierwszego dnia roku obrotowego, przy czym zależnie od decyzji kierownika jednostki jest to pierwszy dzień bieżącego lub następnego roku obrotowego.

Obowiązki informacyjne

Zmiana zasad (polityki) rachunkowości pociąga za sobą konieczność dopełnienia wielu obowiązków informacyjnych. W sprawozdaniu finansowym, począwszy od którego zostały wprowadzone zmiany, w dodatkowych informacjach i objaśnieniach w ust. 6 pkt 3 i 4 (dla jednostek sporządzających sprawozdanie finansowe zgodnie z załącznikiem Nr 1 do RachunkU) należy:

- 1) określić rodzaj zmian,
- 2) podać przyczyny wprowadzenia zmian,
- 3) przedstawić liczbowy wpływ zmian odpowiednio na wynik finansowy lub kapitał (fundusz) własny,
- 4) przedstawić przekształcenie danych porównawczych retrospektywnie, a w przypadku niemożności retrospektywnego zastosowania zmienionej polityki rachunkowości ujawnić ten fakt.

Należy również zapewnić porównywalność danych płynących ze sprawozdania finansowego sporządzonego według nowych zasad z danymi ze sprawozdania zeszłorocznego, sporządzanego według zasad obowiązujących wcześniej.

Ujęcie zmian zasad (polityki) rachunkowości

Zmianę zasad (polityki) rachunkowości jednostka ujmuje:

- 1) zgodnie z przepisami przejściowymi, w przypadku gdy nastąpiły zmiany przepisów o rachunkowości, które powodują obligatoryjną zmianę zasad (polityki) rachunkowości, a ustawodawca wskazał sposób uwzględniania zmian przepisów;
- 2) stosując pełne podejście retrospektywne, jeżeli:

- a) nastąpiły zmiany przepisów o rachunkowości, które powodują obligatoryjną zmianę zasad (polityki) rachunkowości, a ustawodawca nie wskazał przepisów przejściowych ustalających sposób uwzględnienia tych zmian,
- b) jednostka z własnej inicjatywy dokonuje zmiany przyjętych zasad (polityki) rachunkowości,
- c) jednostka utraciła prawo do stosowania uproszczeń wynikających z przepisów o rachunkowości (np. dotyczących ujmowania leasingu, niewykazywania podatku odroczonego itp.).

Rys. 2. Schemat postępowania w razie zmiany zasad rachunkowości



Zastosowanie podejścia retrospektywnego

Zgodnie z pełnym podejściem retrospektywnym jednostka:

- 1) odnosi skutki zmiany przyjętych zasad (polityki) rachunkowości na kapitał (fundusz) własny, wykazując je jako zysk (stratę) z lat ubiegłych,
- 2) przekształca retrospektywnie dane porównawcze w sprawozdaniu finansowym,
- 3) wykazuje skutki zmiany przyjętych zasad (polityki) rachunkowości w odpowiedniej pozycji zestawienia zmian kapitału (funduszu) własnego, jeżeli zobowiązana jest do jego sporządzania,
- 4) ujawnia stosowne dane w informacji dodatkowej.

Jeżeli zastosowanie pełnego podejścia retrospektywnego jest praktycznie niewykonalne (np. jednostka nie sporządzała wcześniej rachunku przepływów pieniężnych, korzystając ze zwolnienia, i w pierwszym roku, ze względu na wcześniej stosowany system ewidencyjny nie jest w stanie wygenerować wystarczających danych za ubiegły okres sprawozdawczy), wówczas jednostka stosuje ograniczone podejście retrospektywne. W takim przypadku ujmuje skutki zmiany wartości aktywów i zobowiązań, wynikające ze zmiany przyjętych zasad (polityki) rachunkowości, jako korektę stanu początkowego odpowiednich składników kapitału

(funduszu) własnego możliwie najwcześniejszego roku obrotowego.

Jeżeli zastosowanie ograniczonego podejścia retrospektywnego jest również praktycznie niewykonalne, jednostka stosuje podejście prospektywne i odnosi skutki zmiany przyjętych zasad (polityki) rachunkowości odpowiednio w ciężar lub na dobro wyniku finansowego lub kapitału (funduszu) własnego, jeżeli przepisy o rachunkowości tak stanowią.

Zmianę zasad (polityki) rachunkowości stosuje się retrospektywnie (wstecznie), co powoduje przyjęcie nowych zasad (polityki) rachunkowości do zdarzeń lub transakcji tak, jak gdyby zasady te działały od zawsze.

Retrospektywne zastosowanie polityki rachunkowości implikuje skorygowanie każdej pozycji kapitału własnego, której ta zmiana dotyczy, w odniesieniu do najwcześniejszego z prezentowanych w sprawozdaniu okresu, oraz wymusza ujawnienie innych danych porównawczych każdego okresu, w taki sposób, jakby zmienione zasady stosowane były od zawsze, chyba że jest to niewykonalne w praktyce. Za działanie niewykonalne w praktyce uważa się sytuację, w której jednostka nie może danej zasady zastosować, mimo podjęcia wszelkich racjonalnych wysiłków i czynności, aby to uczynić. Jeśli zastosowanie w pełni podejścia retrospektywnego ze względów praktycznych nie jest możliwe, to wówczas należy zastosować się do zmienionej zasady w stosunku do najwcześniejszego z możliwych okresów sprawozdawczych, co w wyjątkowych okolicznościach może oznaczać zastosowanie tej zasady z początkiem bieżącego okresu sprawozdawczego. W konsekwencji może to powodować ujęcie skutków zmiany polityki rachunkowości bez właściwego przekształcenia danych porównawczych.

Przykład

Jednostka wykazuje w bilansie m.in. samochody dostawcze, które dotychczas były amortyzowane stawką 10%. Stwierdzono jednak szybsze niż początkowo zakładano zużycie samochodów oraz konieczność ich częstych napraw, dlatego kierownictwo postanowiło, począwszy od 2022 r., amortyzować je wyższą stawką – 15%.

Zmiana stawek amortyzacyjnych nie stanowi zmiany zasad rachunkowości, ale jedynie zmianę wartości szacunkowych. Nie ma więc konieczności stosowania podejścia retrospektywnego.

Przykład

Jednostka zajmuje się produkcją sprzętu AGD, na który udziela pięcioletniej gwarancji. Aż do 2022 r. nie tworzyła rezerw na naprawy gwarancyjne. Po badaniu sprawozdania finansowego za 2022 r. jednostka, zgodnie z zaleceniem biegłego rewidenta wskazanym w liście do zarządu, postanowiła tworzyć rezerwy na naprawy gwarancyjne. Co więcej, brak tworzenia rezerw w ciągu ostatnich pięciu lat uznano za błąd. W polityce rachun-

kowości, począwszy od 2023 r., dodano stosowne zapisy stanowiące o sposobie tworzenia rezerw na naprawy gwarancyjne w jednostce.

W powyższej sytuacji nie dochodzi do zmiany zasad polityki rachunkowości. Jednostka powinna jednak fakt nie-
tworzenia rezerw na naprawy gwarancyjne potraktować jako błąd lat ubiegłych i dokonać odpowiedniej korekty tego błędu (korygowanie błędów lat ubiegłych opisano w rozdziale IV w części I).

Przykład

Jednostka rozpoczęła działalność gospodarczą w 2021 r., w bilansie otwarcia wykazując zapas towarów w kwocie 5500 zł (100 szt. po 55 zł/szt.). W ciągu 2021 r. jednostka zakupiła 60 szt. po 66 zł/szt., a następnie sprzedała 80 szt. towarów. W 2022 r. jednostka zakupiła 45 szt. po 77 zł/szt., po czym sprzedała 90 szt. Od początku działalności jednostka postanowiła wyceniać rozchód towarów metodą LIFO. Pod koniec 2022 r. postanowiła jednak zmienić stosowaną zasadę i wyceniać towary metodą FIFO (która zdaniem jednostki lepiej oddaje sytuację ekonomiczną niż metoda LIFO). W takiej sytuacji zmiana metody z LIFO na FIFO stanowi zmianę zasad rachunkowości. Jednostka powinna więc zastosować podejście retrospektywne:

- 1) w 2021 r. w wyniku stosowania metody LIFO rozchód zapasów (koszt sprzedanych towarów) był wyceniony na 5060 zł (60 szt. \times 66 zł + 20 szt. \times 55 zł), natomiast stan zapasu na koniec 2021 r. wynosił 4400 zł (80 szt. \times 55 zł);
- 2) gdyby metoda FIFO była stosowana w 2022 r., wówczas rozchód zapasów (koszt sprzedanych towarów) wyniósłby 4400 zł (80 szt. \times 55 zł), a stan zapasów na koniec 2021 r. byłby równy kwocie 5060 zł (60 szt. \times 66 zł + 20 szt. \times 55 zł/szt.).

Korekty danych z 2021 r. w sprawozdaniu muszą być tak dokonane (zarówno w zakresie zapasów, kosztów, wyniku finansowego, jak i obciążenia podatkowego), jakby zasada FIFO obowiązywała od zawsze (co w niniejszym przykładzie oznacza początek działalności jednostki, czyli od 2021 r.).

Aby sprawozdanie za 2021 r. było sporządzone według nowej zasady, konieczne jest więc skorygowanie:

- 1) kwoty zapasu końcowego (zwiększenie) o 660 zł,
- 2) kosztu sprzedanych towarów (zmniejszenie) o 660 zł,
- 3) wykazywanego podatku dochodowego (bez korekty zeznania podatkowego) za 2021 r. (jeżeli jednostka oblicza odroczony podatek dochodowy); przy założeniu, że stawka podatku dochodowego wynosi 19%, nastąpi zwiększenie podatku o 125,40 zł (19% \times 660 zł), w tej kwocie zostanie ujęta także rezerwa z tytułu odroczonego podatku dochodowego, a w konsekwencji wyżej wymienionych korekt nastąpi zwiększenie wyniku finansowego netto za 2021 r. o kwotę 534,60 zł (660 zł – 125,40 zł).

Po wykazaniu przez jednostkę stanu zapasu na początek 2021 r. w kwocie 5060 zł (tj. towaru po 66 zł/szt. i 20 szt. po 55 zł/szt.), można, już bez konieczności korekt w 2021 r., stosować nową zasadę FIFO. Rozchód zapasów (koszt sprzedanych towarów) w 2021 r. będzie wynosił 5830 zł (20 szt. \times 55 zł + 60 szt. \times 66 zł + 10 szt. \times 77 zł).

Przykład

Jednostka wyceniała swoje inwestycje w nieruchomości według zasad stosowanych dla środków trwałych, czyli dokonując ich amortyzacji z uwzględnieniem utraty wartości. Począwszy od 2023 r., jednostka postanowiła, że będzie wyceniała swoje inwestycje w nieruchomości według wartości rynkowej (ponieważ w ocenie jednostki metoda ta lepiej oddaje rzeczywistość gospodarczą, gdyż ceny nieruchomości w danej okolicy z roku na rok znacząco rosną). Ze względu na brak możliwości realnego określenia wartości godziwej posiadanych nieruchomości na poprzednie dni bilansowe, jednostka nie jest w stanie zastosować pełnego podejścia retrospektywnego, rozliczy więc różnicę w wycenie nieruchomości według starej i nowej metody w księgach 2022 r. i, począwszy od 2023 r., będzie stosowała nową metodę wyceny.

Przykład

Spółka handlowa sprzedaje różnorodne towary. W polityce rachunkowości posiada zapis: „Towary są wyceniane w cenie zakupu”. W połowie 2022 r. kierownik jednostki zdecydował o zmianie metody wyceny towarów na cenę nabycia. Koszty zakupu mają być rozliczane w czasie za pomocą wskaźnika narzutu kosztów zakupu. Decyzja kierownika była spowodowana występowaniem istotnych kwot kosztów zakupu towarów począwszy od 2022 r. (z powodu zmiany sytuacji ekonomicznej dostawców i znacznego wzrostu cen kosztów transportu). W takiej sytuacji:

- 1) jednostka może dokonać zmiany metody wyceny towarów – niezależnie od momentu podjęcia decyzji (może być podjęta np. w połowie roku). Zmiana ta będzie skutkowałą począwszy od początku roku, czyli w tym przypadku należy zastosować nowe zasady od 2022 r. i skorygować dane za okres od początku roku do chwili obecnej;
- 2) kierownik jednostki powinien podjąć stosowną uchwałę lub zarządzenie zmieniające politykę rachunkowości z zastosowaniem od początku roku obrotowego (w tym przypadku od początku 2022 r.);
- 3) w sprawozdaniu finansowym za 2022 r. jednostka powinna określić w dodatkowych informacjach i objaśnieniach:
 - a) wpływ zmiany polityki rachunkowości na sprawozdanie finansowe sporządzone za 2022 r. (rok, począwszy od którego stosowana jest nowa zasada),
 - b) przyczynę dokonania zmiany polityki rachunkowości (zmiany metody wyceny towarów),
 - c) wpływ (liczbowy) zmiany polityki rachunkowości na wynik finansowy (podając wielkość wyniku finansowego, jaka byłaby bez dokonania zmiany oraz na chwilę obecną);
 - d) porównywalność danych, tj. dane za poprzedni rok obrotowy 2021). W tym celu spółka – zgodnie z KSR 7 – powinna ująć odpowiednio zmianę polityki rachunkowości na zysk (stratę) z lat ubiegłych.

7. Uproszczenia w rachunkowości a polityka rachunkowości

7.1. Informacje ogólne

Począwszy od 1.1.2019 r., na mocy ZmUprPrzedU18, w życie weszły ważne zmiany prawa bilansowego, które umożliwiły większej liczbie jednostek korzystanie z różnych uproszczeń przewidzianych przepisami RachunkU. Jednak niezależnie od tego, na jakie uproszczenia zezwala RachunkU, warto pamiętać, że każda jednostka powinna sama przeanalizować, czy zastosowanie danego uproszczenia nie spowoduje złamania zasady *true and fair view* i nie sprawi, że obraz jednostki wykazany w sprawozdaniu finansowym nie będzie odzwierciedlał stanu faktycznego. Z kolei w przypadku podjęcia decyzji o zastosowaniu danego uproszczenia zmiany zasad rachunkowości powinny zostać prawidłowo ujęte. Zastosowanie uproszczeń zależy od woli kierownika jednostki i powinno być należycie udokumentowane w polityce rachunkowości. Z kolei decyzja o zastosowaniu uproszczonej formy sprawozdania (zgodnie z załącznikiem Nr 4 lub Nr 5) powinna być potwierdzona uchwałą organu zatwierdzającego.

Ponadto począwszy od 1.1.2019 r.:

- 1) podniesiono progi, które pozwalają na sporządzenie sprawozdania w formie uproszczonej dla jednostki małej. Kwotę sumy bilansowej podniesiono z 17 000 000 do 25 500 000 zł, a kwotę przychodów zwiększono z 34 000 000 do 51 000 000 zł. Próg średniorocznego zatrudnienia nie został zmieniony i nadal wynosi 50 osób;
- 2) podniesiono progi umożliwiające stosowanie uproszczeń w czterech obszarach:
 - a) możliwości ujmowania leasingu zgodnie z przepisami podatkowymi, a nie bilansowymi,
 - b) nieujmowania niewykorzystanych mocy produkcyjnych podczas kalkulowania kosztu wytworzenia wyrobów gotowych,
 - c) stosowania InstrFinR,
 - d) zwolnienia z ustalania aktywów i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego;
- 3) wprowadzono nowe uproszczenia w rachunkowości, tj.:
 - a) możliwość zrezygnowania z zasady ostrożności przy wycenie poszczególnych składników aktywów i pasywów w zakresie tworzenia odpisów aktualizujących wartość aktywów oraz rezerw na znane jednostce ryzyko, grożące straty oraz skutki innych zdarzeń. Tym samym jednostki niestosujące zasady ostrożności nie muszą

[Przejdź do księgarni →](#)