

**Departament Efektywności Wydatków
Publicznych i Rachunkowości**

DWR5.5101.82.2021

Pani
Barbara Misterska Dragan
Prezes Krajowej Rady Biegłych
Rewidentów
Polska Izba Biegłych Rewidentów
mail:biuro@pibr.org.pl

Szanowna Pani Prezes,

odnosząc się do Państwa pisma znak: R-20210318-002 dotyczącego obowiązku badania sprawozdania finansowego jednostki w sytuacji zmiany w ciągu roku obrotowego jej formy prawnej, Departament Efektywności Wydatków Publicznych i Rachunkowości (dalej DWR), uprzejmie informuje, co następuje.

Jednostki stosujące regulacje ustawy z dnia 29 września 1994r. o rachunkowości (Dz.U. z 2021r. poz. 217), dalej uor, prowadzą księgi rachunkowe i sporządzają sprawozdanie finansowe zgodnie z przepisami tej ustawy.

Obowiązek badania sprawozdań finansowych wynika z art. 64 ust. 1 uor, w myśl którego badaniu podlegają roczne sprawozdania finansowe - kontynuujących działalność m.in: spółek jawnych i spółek z ograniczoną odpowiedzialnością (będącej w katalogu pozostałych jednostek – pkt 4), które w poprzedzającym roku obrotowym, za który sporządzono sprawozdania finansowe, spełniły co najmniej dwa z następujących warunków:

- a) średnioroczne zatrudnienie w przeliczeniu na pełne etaty wyniosło co najmniej 50 osób,
- b) suma aktywów bilansu na koniec roku obrotowego stanowiła równowartość w walucie polskiej co najmniej 2 500 000 euro,
- c) przychody netto ze sprzedaży towarów i produktów oraz operacji finansowych za rok obrotowy stanowiły równowartość w walucie polskiej co najmniej 5 000 000 euro.

Natomiast, rozpatrując kwestię pojęcia rocznego sprawozdania finansowego, definicja roku obrotowego, określona w art. 3 ust. 1 pkt 9 uor stanowi że przez rok obrotowy rozumie się rok kalendarzowy lub inny okres trwający 12 kolejnych pełnych miesięcy kalendarzowych, stosowany również do celów podatkowych. Rok obrotowy lub jego zmiany określa statut lub umowa, na podstawie której utworzono jednostkę. Jeżeli jednostka rozpoczęła działalność w drugiej połowie przyjętego roku obrotowego, to można księgi rachunkowe i sprawozdanie finansowe za ten okres połączyć z księgami rachunkowymi i sprawozdaniem finansowym za rok następny. W przypadku zmiany roku obrotowego pierwszy po zmianie rok obrotowy powinien być dłuższy niż 12 kolejnych miesięcy.

Zgodnie z art. 29 ust. 3 uor zmiana formy prawnej jednostki nie stanowi przeszkody do uznania, że działalność będzie kontynuowana.

Dodatkowo podkreślamy, że nasze stanowisko zawarte w piśmie znak: DR1.5101.11.2.2020 z dnia 29 czerwca 2020r. wskazywało, że roczne sprawozdanie finansowe to sprawozdanie sporządzone na dzień zamknięcia ksiąg rachunkowych, którym jest dzień kończący rok obrotowy (art. 12 ust. 2 pkt 1 uor), a w przypadku zamknięcia ksiąg rachunkowych np. na dzień poprzedzający dzień postawienia jednostki w stan likwidacji lub ogłoszenia upadłości (art. 12 ust. 2 pkt 6 uor) sporządzane jest sprawozdanie finansowe, które nie jest rocznym sprawozdaniem finansowym.

Natomiast odnosząc się do wątpliwości zawartych w Państwa piśmie przedstawiamy nasze wyjaśnienia na podstawie poniższych przykładów:

1) *spółka jawna, której rok obrotowy równy był kalendarzowemu została przekształcona w dniu 1 sierpnia 2020r. w spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością. Spółka jawna w 2019r. spełniła kryteria do badania sprawozdania finansowego za rok 2020r., rok obrotowy spółki z o.o. jest równy kalendarzowemu;*

2) *spółka jawna, której rokiem obrotowym jest okres od 1.09 do 31.08 została przekształcona w dniu 1 sierpnia 2020r. w spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością. Spółka jawna w roku obrotowym 2019r. spełniła kryteria do badania sprawozdania finansowego za rok 2020r., rok obrotowy spółki z o.o. jest równy kalendarzowemu .*

Biorąc pod uwagę powyższe informacje oraz regulacje ustawy o rachunkowości, w naszej opinii, w przykładach przedstawionych powyżej, ustawowemu badaniu podlegać będzie roczne sprawozdanie finansowe spółki z ograniczoną odpowiedzialnością (po spełnieniu w roku obrotowym 2019 kryteriów odnoszących się do spółki jawnej określonych w art. 64 ust. 1 pkt 4 uor obowiązujących do badania sprawozdania finansowego za rok 2020), tj.

Ad.1) od 1.08.2020r. do 31.12.2020r.,

Ad.2) od 1.08.2020r. do 31.12.2020r.

Natomiast sprawozdanie finansowe spółki jawnej sporządzone za okres od 1.01.2020r. do 31.07.2020r. (przykład 1), za okres od 1.09.2019r. do 31.07.2020r. (przykład 2) nie jest rocznym sprawozdaniem finansowym i nie podlega obowiązkowi badania.

Zgodnie z ww. art. 3 ust. 1 pkt 9 uor jeżeli jednostka rozpoczęła działalność w drugiej połowie przyjętego roku obrotowego, to może księgi rachunkowe i sprawozdanie finansowe za ten okres połączyć z księgami rachunkowymi i sprawozdaniem finansowym za rok następny. A zatem regulacja ta dotyczy jednostek rozpoczynających działalność. Dodatkowo w myśl ww. przepisu w przypadku zmiany roku obrotowego pierwszy po zmianie rok obrotowy powinien być dłuższy niż 12 kolejnych miesięcy.

Powyższe regulacje uor nie mają zatem zastosowania do wskazanych powyżej sytuacji. W pierwszym przykładzie nie następuje rozpoczęcie działalności. W drugim przykładzie nie mamy do czynienia ze zmianą roku obrotowego. Następuje zmiana formy prawnej, gdzie spółka po przekształceniu przyjmuje inny rok obrotowy niż spółka przekształcana. Przepisy ustawy o rachunkowości nie przewidują w takiej sytuacji połączenia ani wydłużenia roku obrotowego.

Dodatkowo wskazujemy, że zgodnie z art. 4 ust. 5 uor kierownik jednostki ponosi odpowiedzialność za wykonywanie obowiązków w zakresie rachunkowości określonych ustawą, w tym dotyczących poddania badaniu sprawozdań finansowych. Zatem to kierownik jednostki

podejmuje decyzję w określonym stanie prawnym i faktycznym odnośnie do obowiązków wynikających z uor.

Jednocześnie informujemy iż powołując się na nasze pismo znak: DR.5101.11.2.2020 z dnia 29.06.2020r. dokonujecie Państwo daleko idących jego interpretacji, które nie są zgodne z treścią przedmiotowego pisma.

Z poważaniem,

Agnieszka Stachniak
Zastępca Dyrektora Departamentu
Efektywności Wydatków Publicznych
i Rachunkowości
*/- podpisano kwalifikowanym podpisem
elektronicznym/*