

**Departament Efektywności Wydatków
Publicznych i Rachunkowości**

Warszawa, dnia 29 czerwca 2020 r.

DR1.5101.11.2.2020

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: NS20191219-002 dotyczącego „wymogów ustawy o rachunkowości odnośnie zakończenia roku obrotowego jednostki w przypadku zamknięcia ksiąg rachunkowych oraz kontynuacji działalności”, Departament Efektywności Wydatków Publicznych i Rachunkowości (dalej DWR), uprzejmie informuje, co następuje.

Jednostki stosujące regulacje *ustawy z dnia 29 września 1994r. o rachunkowości*¹ - dalej uor, prowadzą księgi rachunkowe i sporządzają sprawozdanie finansowe zgodnie z przepisami tej ustawy. 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.

Sprawozdanie finansowe sporządza się – w myśl art. 45 ust. 1 uor – na dzień zamknięcia ksiąg rachunkowych, o którym mowa w art. 12 ust. 2 uor, oraz na inny dzień bilansowy.

Niemniej jednak należy wskazać, że ustawa o rachunkowości posługuje się sformułowaniami „sprawozdanie finansowe” oraz „roczne sprawozdanie finansowe”.

A zatem roczne sprawozdanie finansowe to sprawozdanie sporządzone na podstawie ksiąg rachunkowych za rok obrotowy (art. 12 ust. 2 pkt 1 uor).

W pozostałych przypadkach 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.

Odnosząc się do zatwierdzania i badania sprawozdań finansowych, zatwierdzaniu - w myśl art. 53 ust. 1 uor - podlega roczne sprawozdanie finansowe, natomiast badaniu podlegają – zgodnie z art. 64

¹ Dz. U. z 2019 r. poz. 351, z późn.zm.

ust. 1 uor - roczne skonsolidowane sprawozdania finansowe grup kapitałowych oraz roczne sprawozdania finansowe - kontynuujących działalność określonych w tym przepisie jednostek. A zatem zarówno zatwierdzone, jak i badane, są roczne sprawozdania finansowe, jeżeli inne regulacje nie stanowią inaczej.

Natomiast w zakresie roku podatkowego zagadnienie to w sposób generalny reguluje *ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa*², natomiast w odniesieniu do osób prawnych przepisy *ustawy z dnia 15 lutego 1992r. o podatku dochodowym od osób prawnych*³.

W razie wątpliwości co do poprawności zastosowania prawa podatkowego w indywidualnej sprawie, podatnik może wystąpić z wnioskiem do Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej o wydanie indywidualnej interpretacji prawa podatkowego, o której mowa w art. 14b § 1 Ordynacji podatkowej (Dz. U. z 2019 r. poz. 900, ze zm.).

Obowiązek prezentacji danych porównawczych w rocznym sprawozdaniu finansowym w poszczególnych elementach sprawozdania finansowego, wynika z następujących przepisów uor: odpowiednio z art. 46 ust. 1 (dla bilansu), z art. 47 ust. 1 (dla rachunku zysków i strat), z art. 48a ust. 1 (dla zestawienia zmian w kapitale (funduszu) własnym) oraz z art. 48b ust. 1 (dla rachunku przepływów pieniężnych).

W świetle ww. art. 46 ust. 1 uor w bilansie wykazuje się stany aktywów i pasywów na dzień kończący bieżący i poprzedni rok obrotowy.

Natomiast w przypadku sporządzenia bilansu na inny dzień bilansowy niż na dzień kończący rok obrotowy, w bilansie wykazuje się stany aktywów i pasywów na ten dzień oraz na dzień kończący rok obrotowy bezpośrednio poprzedzający ten dzień bilansowy (art. 46 ust. 1a uor). A zatem jeżeli sporządzono sprawozdanie finansowe na inny dzień bilansowy (np. na wyżej wskazany dzień poprzedzający dzień postawienia jednostki w stan likwidacji lub ogłoszenia upadłości) np. 30.06.20XX, wówczas w sprawozdaniu finansowym wykazane będą stany aktywów i pasywów na 30.06.20XX oraz na 31.12.20XX-1 (przy założeniu, że rok obrotowy równy jest kalendarzowemu).

W rachunku zysków i strat – w myśl art. 47 ust. 1 uor - wykazuje się oddzielnie przychody, koszty, zyski i straty oraz obowiązkowe obciążenia wyniku finansowego za bieżący i poprzedni obrotowy. Natomiast w przypadku sporządzania rachunku zysków i strat za inny okres sprawozdawczy niż rok obrotowy, w rachunku zysków i strat wykazuje się oddzielnie przychody, koszty, zyski i straty oraz obowiązkowe obciążenia wyniku finansowego za bieżący okres sprawozdawczy oraz analogiczny okres sprawozdawczy poprzedniego roku obrotowego (art. 47 ust. 2 uor).

A zatem jeżeli sporządzono sprawozdanie finansowe za inny okres sprawozdawczy np. od 1.01 do 30.06.20XX, wówczas w sprawozdaniu finansowym wykazane będą stany aktywów i pasywów za okres od 1.01 do 30.06.20XX oraz od 1.01 do 30.06.20XX-1.

Rozwiązanie dotyczące prezentacji danych za inny okres niż rok obrotowy w zestawieniu zmian w kapitale (funduszu) własnym oraz rachunku przepływów pieniężnych zawierają odpowiednio przepisy art. 48a ust. 2 oraz art. 48b ust. 2 uor.

Odnosząc się do porównywalności danych przy zmianie formy prawnej, Krajowy Standard Rachunkowości Nr 7 „Zmiany zasad (polityki) rachunkowości, wartości szacunkowych, poprawianie

² Dz. U. z 2019 r. poz. 900, z późn.zm.

³ Dz. U. z 2019r. poz. 865 z późn. zm.

błędów, zdarzenia następujące po dniu bilansowym – ujęcie i prezentacja”(KSR Nr 7) pkt 7.4. wskazuje, że zmiana formy prawnej nie zakłóca porównywalności danych.

Natomiast w kwestii rozpatrzenia kontynuacji działalności podczas łączenia i przejmowania jednostek – naszym zdaniem – wycena aktywów i pasywów na dzień zamknięcia ksiąg rachunkowych w tych sytuacjach ma odmienny charakter niż wycena na dzień zamknięcia ksiąg rachunkowych w takich przypadkach, jak: zakończenia działalności jednostki, zakończenia likwidacji lub postępowania upadłościowego o ile nie nastąpiło jego umorzenie, na dzień poprzedzający dzień postawienia jednostki w stan likwidacji lub ogłoszenia upadłości, o których mowa w art. 12 ust. 2 pkt 2 i 6 uor.

Zatem w sytuacji zamknięcia ksiąg rachunkowych, o którym mowa w art. 12 ust. 2 pkt 5 uor (na dzień poprzedzający dzień podziału lub połączenia jednostek, jeżeli w wyniku podziału lub połączenia powstaje nowa jednostka, to jest na dzień poprzedzający dzień wpisu do rejestru połączenia lub podziału) – naszym zdaniem - należy sporządzić sprawozdanie finansowe przy założeniu kontynuacji działalności i w związku z powyższym do wyceny aktywów i pasywów nie będzie miał zastosowania przepis art. 29 uor.

Niemniej jednak przy osądzie sposobu postępowania w konkretnych sytuacjach kierownik jednostki, który w myśl art. 4 ust. 5 uor ponosi odpowiedzialność za wykonywanie obowiązków w zakresie rachunkowości podejmie decyzję o sposobie wyceny aktywów i pasywów uwzględniając nadrzędne zasady rachunkowości, w tym rzetelnego i jasnego obrazu oraz przewagi treści nad formą (art. 4 ust. 1, 1a i 2 uor).

Z poważaniem,

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

Klauzula Informacyjna Ministra Finansów dotycząca przetwarzania danych osobowych znajduje się na stronie internetowej Ministerstwa Finansów pod adresem: www.mf.gov.pl/ministerstwo-finansow/klauzula-informacyjna-ministra-finansow