



Nasz znak: NS-20191219-002

Warszawa, dnia 19 grudnia 2019 r.

Pani

Justyna Adamczyk

Dyrektor Departamentu

Rachunkowości i Rewizji Finansowej

Ministerstwo Finansów

ul. Świętokrzyska 12

00-916 Warszawa

Gruciołowa Pani Dyrektor,

Dotyczy: interpretacji wymogów ustawy o rachunkowości odnośnie zakończenia roku obrotowego jednostki w przypadku zamknięcia ksiąg rachunkowych oraz kontynuacji działalności.

Biegli rewidenci oraz ich klienci audytowi zgłaszają liczne problemy interpretacyjne w zakresie prawidłowego stosowania przepisów dotyczących sporządzania, poddania badaniu, zatwierdzenia i złożenia do Krajowego Rejestru Sądowego sprawozdań finansowych przez jednostki, które zgodnie z wymogami ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości („ustawa o rachunkowości”) zamknęły księgi rachunkowe przed wcześniej określonym końcem roku obrotowego.

W praktyce obserwujemy stosowanie różnych interpretacji przepisów ustawy o rachunkowości przez badane jednostki i ich biegłych rewidentów w tym zakresie. Mamy

nadzieję, że jednolita interpretacja wydana przez Ministerstwo Finansów przyczyni się do upowszechnienia właściwego i spójnego podejścia.

Rok obrotowy i roczne sprawozdanie finansowe

W praktyce funkcjonują różne podejścia. Jedno z nich wskazuje, że koniec roku obrotowego następuje na skutek zamknięcia ksiąg rachunkowych zgodnie z wymogami art. 12 ust. 2 ustawy z dnia 29 września 1994 r o rachunkowości. W konsekwencji sprawozdanie finansowe sporządzone zgodnie z art. 45 ust. 1 na dzień zamknięcia ksiąg rachunkowych należy uznać za roczne sprawozdanie finansowe, poddać je badaniu przez biegłego rewidenta, zatwierdzić przez organ zatwierdzający oraz złożyć w rejestrze sądowym. Podejście to bazuje na interpretacji definicji roku obrotowego zawartego w art. 3 ust.1 pkt 9 ustawy o rachunkowości, która wymaga, aby rok obrotowy był stosowany do celów podatkowych. Zgodnie z art. 8 ust. 6 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych zamknięcie ksiąg rachunkowych kończy rok podatkowy, a tym samym rok obrotowy.

Zgodnie z odmienną, często stosowaną interpretacją, zamknięcie ksiąg rachunkowych nie kończy roku obrotowego i trwa on do końca okresu ustalonego w statucie lub umowie, oraz że rok obrotowy – zgodnie z definicją z art. 3 ust. 1 pkt 9 – nie może trwać krócej niż 12 miesięcy. W rezultacie, w takim przypadku, sporządzone sprawozdanie finansowe na podstawie art. 45 ust. 1 ustawy o rachunkowości nie można uznać za roczne sprawozdanie finansowe, a w konsekwencji jednostka nie ma obowiązku poddania go badaniu przez biegłego rewidenta, zatwierdzenia przez organ zatwierdzający oraz złożenia w rejestrze sądowym.

Wydaje się, że przyczyną różnych interpretacji jest obecna definicja roku obrotowego, która obejmuje zbyt wiele kryteriów, które mają być spełnione łącznie.

W związku z powyższym zwracamy się do Ministerstwa Finansów z prośbą o interpretację, czy:

1. każde zamknięcie ksiąg rachunkowych kończy rok obrotowy;
2. każde sprawozdanie finansowe sporządzone na dzień zamknięcia ksiąg rachunkowych jest rocznym sprawozdaniem finansowym, a w konsekwencji należy je poddać badaniu przez biegłego rewidenta, zatwierdzić przez organ zatwierdzający oraz złożyć w rejestrze sądowym;
3. jest dopuszczalne, aby rok obrotowy trwał krócej niż 12 miesięcy;
4. rok obrotowy przyjęty dla celów sprawozdawczości finansowej mógłby być inny niż rok podatkowy.

Poniżej przedstawiamy kilka przykładowych sytuacji, które wiążą się z pytaniami i rozbieżnościami w interpretacjach.

Przykład 1: Jednostka zgodnie ze swoim statutem określiła, że jej rok obrotowy jest zgodny z rokiem kalendarzowym. Z dniem 1 lipca 2019 r. jednostka została postawiona w stan likwidacji. Zamknęła zatem księgi rachunkowe na dzień 30 czerwca 2019 r.

Pytania:

1. Czy zamknięcie ksiąg rachunkowych jest równoznaczne z końcem roku obrotowego?
2. Czy sprawozdanie jednostki na dzień 30 czerwca 2019 r. jest sprawozdaniem rocznym?
3. Czy jednostka powinna wykazać dane w rachunku zysków i strat za okres od 1 stycznia do 30 czerwca 2019 r. i dane porównawcze za poprzedni rok obrotowy (1 stycznia – 31 grudnia 2018 r.), czy też za okres od 1 stycznia do 30 czerwca 2018 r.?
4. Jakie dane wykazać w sprawozdaniu na dzień 31 grudnia 2019 r., czyli 6 miesięcy po postawieniu jednostki w stan likwidacji? Czy w bilansie na 31 grudnia 2019 r. należy wykazać dane porównawcze na 31 grudnia 2018 r., czy może na 30 czerwca 2019 r.? Czy w rachunku zysków i strat wykazać dane za okres od 1 lipca do 31 grudnia 2019 r. i dane

porównawcze od 1 stycznia do 30 czerwca 2019 r., czy też dane za rok od 1 stycznia do 31 grudnia 2019 r. i dane porównawcze za rok od 1 stycznia do 31 grudnia 2018 r.?

Naszym zdaniem zamknięcie ksiąg rachunkowych nie jest równoznaczne z zakończeniem roku obrotowego, jednostka powinna sporządzić sprawozdanie na dzień 30 czerwca 2019 r., wykazując dane w rachunku zysków i strat za okres od 1 stycznia do 30 czerwca 2019 r. oraz dane porównawcze za analogiczny okres roku poprzedniego (1 stycznia – 30 czerwca 2018 r.). Na koniec roku obrotowego (31 grudnia 2019 r.) powinna sporządzić sprawozdanie wykazujące dane w rachunku zysków i strat za cały rok obrotowy (tj. od 1 stycznia do 31 grudnia) z danymi porównawczymi za poprzedni rok obrotowy (tj. od 1 stycznia do 31 grudnia 2018 r.). W bilansie powinna wykazać dane na 31 grudnia 2019 r. oraz 2018 r. (dane porównawcze).

Podobne wątpliwości pojawiają w przypadku przekształceń spółek w przypadkach, kiedy konieczne jest zamknięcie ksiąg rachunkowych. W szczególności w sytuacji, kiedy umowa lub statut jednostki po zmianie formy prawnej określają inny rok obrotowy niż przed dokonaniem przekształcenia. Ponadto powstaje wątpliwość, czy sprawozdanie jednostki po zmianie formy prawnej wymaga wykazania danych porównawczych spółki przed przekształceniem, czy też, pomimo wynikającej z kodeksu spółek handlowych zasady kontynuacji, należy traktować jednostkę po zmianie formy prawnej jak nowy podmiot.

Ustawa o rachunkowości nie zawiera szczegółowych regulacji w zakresie wykazywania danych porównawczych przez jednostkę powstałą na skutek przekształcenia, jednak Krajowy Standard Rachunkowości nr 7 *„Zmiany zasad (polityki) rachunkowości, wartości szacunkowych, poprawianie błędów, zdarzenia następujące po dacie bilansu – ujęcie i prezentacja”* („KSR 7”) zawiera wytyczne w tym zakresie. W punkcie 7.3 wskazanego aktu przyjęte zostało założenie, że zazwyczaj dane sprawozdawcze i dane porównawcze wynikające z zatwierdzonego sprawozdania finansowego za poprzedni rok obrotowy, wykazane w rocznym sprawozdaniu finansowym za bieżący rok obrotowy, są porównywalne.

Natomiast zgodnie z KSR 7 punkt 7.4d zmiana formy prawnej jednostki nie zakłóca tej porównywalności danych. O ile przepisy krajowych standardów rachunkowości nie powinny być sprzeczne z wymogami ustawy o rachunkowości, to ich stosowanie przez jednostki zasadniczo niestosujące KSR nie jest jednak obowiązkowe. W praktyce biegli rewidenci również spotykają się z różnymi interpretacjami tych wymogów przez różne jednostki.

Problem z identyfikacją skutków zamknięcia ksiąg rachunkowych, w kontekście zakończenia roku obrotowego, występuje także przy połączeniu spółek.

Przykład 2: Spółka jawna ma rok obrotowy kończący się 31 grudnia. W dniu 1 lipca 2019 r. spółka jawna została przekształcona w spółkę z o. o. o takim samym roku obrotowym.

Pytania:

1. Czy w sprawozdaniu za rok kończący się 31 grudnia 2019 r. spółka z o. o. powinna wykazać w rachunku zysków i strat dane za rok od 1 stycznia 2019 r. do końca roku kalendarzowego, czy też dane za okres od 1 lipca 2019 r. do końca roku? Czy bilans na 31 grudnia 2019 r. zawierać ma dane porównawcze na 30 czerwca 2019 r., czy też 31 grudnia 2018 r.?
2. Czy spółka z o. o. powinna wykazać dane porównawcze w takim przypadku, a jeśli tak, to czy dla bilansu na dzień 30 czerwca roku bieżącego, czy też na 31 grudnia roku poprzedniego, a dla rachunku zysków i strat za rok od 1 stycznia do 31 grudnia roku poprzedniego, czy też za okres od 1 stycznia do 30 czerwca roku bieżącego?
3. Czy konieczność wykazania danych porównawczych po przekształceniu dotyczy tylko jednostek, które stosują krajowe standardy rachunkowości?

Naszym zdaniem spółka z o. o. powinna wykazać dane porównawcze niezależnie, czy stosuje krajowe standardy rachunkowości, czy też nie. Podobnie jak w poprzednim przypadku spółka z o. o. powinna wykazać w sprawozdaniu rocznym dane w rachunku zysków i strat za cały rok obrotowy (tj. od 1 stycznia do 31 grudnia) z danymi porównawczymi za poprzedni rok

obrotowy, a w bilansie dane na dzień 31 grudnia roku obecnego i dane porównawcze na 31 grudnia roku poprzedzającego.

Kontynuacja działalności

Kolejną wątpliwość budzi sporządzanie sprawozdań finansowych przez jednostki, które albo mają być połączone (jako jednostki przejmowane) z inną jednostką z tej samej grupy kapitałowej, albo będą zbywać zorganizowaną część przedsiębiorstwa stanowiącą istotną część ich działalności do jednostki z tej samej grupy kapitałowej.

Zgodnie z art. 5 ust. 2 ustawy o rachunkowości jednostki przyjmują założenie, że będą kontynuowały w dającej się przewidzieć przyszłości działalność w niezmnieszonej istotnie zakresie, bez postawienia jej w stan likwidacji lub upadłości, chyba że jest to niezgodne ze stanem faktycznym lub prawnym. Przy ustalaniu zdolności do kontynuowania działalności uwzględnia się wszystkie informacje dostępne na dzień sporządzenia sprawozdania finansowego. Jeśli założenie kontynuacji działalności nie jest zasadne, to jednostka stosuje zasady wyceny określone w art. 29 ustawy o rachunkowości. W przypadku, jeśli jednostka przewiduje zaprzestanie określonego zakresu działalności mającego wpływ na przychody i koszty następnych okresów sprawozdawczych, przy zachowaniu zasady kontynuacji działalności, to zgodnie z art. 47 ust. 3 wykazuje te przychody i koszty odrębnie od przychodów i kosztów działalności kontynuowanej.

W praktyce biegli rewidenci spotykają się z różną interpretacją powyższych przepisów. Niektóre podmioty argumentują, że działalność będzie kontynuowana w ramach innego podmiotu w tej samej grupie kapitałowej, zatem stosowanie przepisów i wycena zgodnie z art. 29 ustawy o rachunkowości mogłaby wprowadzić czytelników sprawozdania finansowego w błąd. Ponadto zastosowanie wyceny zgodnie z art. 29 ustawy o rachunkowości może spowodować trudności w rozliczeniu połączenia zgodnie z art. 44c ustawy o rachunkowości (metoda łączenia udziałów), chyba że „wycofanie” korekt wynikających z zastosowania art. 29 ustawy zostanie przeprowadzone na podstawie art. 44c.

ust. 1 jako element doprowadzenia do jednolitych metod wyceny aktywów i pasywów oraz przychodów i kosztów.

Z drugiej jednak strony, art. 5 ust. 2 ustawy o rachunkowości wskazuje na przyjęcie założenia, że to jednostka będzie kontynuowała działalność a nie, że działalność jednostki będzie kontynuowana. Zastosowanie powyższej interpretacji art. 5 ust. 2 ustawy o rachunkowości oznaczałoby, że w przypadku połączenia przez przejęcie, sprawozdanie finansowe jednostki przejmowanej należałoby sporządzić przy założeniu niekontynuowania działalności.

Pytanie w tym zakresie sprowadza się do ustalenia, czy założenie kontynuacji działalności w rozumieniu ustawy o rachunkowości jest zasadne w przypadku połączeń pod wspólną kontrolą i kontynuacji prowadzenia działalności gospodarczej w innej jednostce, pomimo iż jednostka, w której obecnie prowadzona jest działalność jako byt prawny przestanie istnieć lub zakres jej działalności zostanie istotnie zmniejszony, na przykład w przypadku zbycia zorganizowanej części przedsiębiorstwa realizowanego w ramach grupy kapitałowej.

Przykład 3: Jednostka mająca rok obrotowy równy kalendarzowemu zostaje połączona z jednostką siostrą (połączenie przez przejęcie). Dzień wpisania połączenia do właściwego rejestru to 20 stycznia 2019 r.

Pytania:

1. Czy sprawozdanie jednostki przejmowanej za rok obrotowy zakończony 31 grudnia 2018 r. powinno zostać sporządzone bez zachowania zasady kontynuacji działalności?
2. Czy w przypadku sporządzenia sprawozdania jednostki przejmowanej bez zachowania zasady kontynuacji działalności i rozliczenia połączenia metodą łączenia udziałów (zgodnie z art. 44c ustawy o rachunkowości) odwrócenie korekt wynikających z zastosowania art. 29 ustawy o rachunkowości należy przeprowadzić jako element

doprowadzenia do jednolitych metod wyceny aktywów i pasywów oraz przychodów i kosztów?

3. Jeśli do sprawozdania finansowego jednostki przejmowanej za rok obrotowy zakończony 31 grudnia 2018 r. przyjęto zasadę kontynuacji działalności, to czy należy wykazać odrębnie w rachunku zysków i strat działalność, która w spółce zostanie zaprzestana (w przypadku jednostki przejmowanej będzie to całość przychodów i kosztów) na podstawie art. 47 ust. 3 ustawy o rachunkowości? Czy sporządzenie sprawozdania finansowego przy założeniu kontynuacji działalności wraz z zaprezentowaniem całości działalności jednostki jako działalności zaniechanej można uznać za odpowiednie?

Pozostajemy do Państwa dyspozycji w przypadku pytań lub wątpliwości związanych z przedstawionymi przez nas przykładami i komentarzami.

z poważaniem,

Prezes
Krajowej Rady Biegłych Rewidentów

Barbara Misterska-Dragan