

Stanowisko Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie sprawozdania finansowego sporządzanego na dzień inny niż dzień kończący rok obrotowy oraz w sprawie pierwszego sporządzanego po nim rocznego sprawozdania finansowego [projekt 2024-09-22 do dyskusji publicznej]

1. Cel i zakres Stanowiska

- 1.1. Celem Stanowiska jest wyjaśnienie postanowień ustawy o rachunkowości¹ w zakresie:
 - a. w odniesieniu do sprawozdania finansowego sporządzanego na inny dzień bilansowy, o którym mowa w art. 12 ust. 2 pkt 3-5 i pkt 7 oraz art. 45 ust. 1 ustawy o rachunkowości, zwany w dalszej części Stanowiska szczególnym dniem bilansowym:
 - i. tego, czy sprawozdanie to jest rocznym sprawozdaniem finansowym i tego, czy dzień ten kończy rok obrotowy,
 - ii. na jaki dzień i za jaki okres sporządza się to sprawozdanie finansowe oraz jakie dane porównawcze prezentuje się w tym sprawozdaniu finansowym,
 - iii. jakie elementy zawiera takie sprawozdanie finansowe,
 - iv. obowiązku badania i zatwierdzenia takiego sprawozdania finansowego,
 - b. w odniesieniu do pierwszego rocznego sprawozdania finansowego sporządzonego po sporządzeniu sprawozdania finansowego na szczególny dzień bilansowy:
 - i. na jaki dzień i za jaki okres sporządzane jest takie roczne sprawozdanie finansowe oraz jakie okresy porównawcze są w nim prezentowane,
 - ii. czy w przypadku zmiany dnia bilansowego, zmiana ta może nastąpić w trakcie roku obrotowego i w jaki sposób wpływa to na daty i okresy, o których mowa w pkt 1.1.b.i Stanowiska.
- 1.2. Stanowisko nie dotyczy sprawozdań finansowych sporządzanych na dzień zakończenia działalności jednostki, w tym również jej sprzedaży, zakończenia likwidacji lub postępowania upadłościowego oraz na dzień poprzedzający dzień postawienia jednostki w stan likwidacji lub ogłoszenia upadłości (odpowiednio art. 12 ust. 2 pkt 2 i pkt 6 ustawy o rachunkowości). W odniesieniu do takich sprawozdań finansowych jednostka stosuje wskazówki, wytyczne i wymogi zawarte w Krajowym Standardzie Rachunkowości nr 14².
- 1.3. Stanowisko nie uwzględnia kwestii wyceny aktywów, pasywów oraz wyniku finansowego w sprawozdaniu finansowym sporządzonym na szczególny dzień bilansowy.
- 1.4. Stanowisko dotyczy sprawozdań finansowych sporządzanych w trybie art. 45 ust. 1 ustawy o rachunkowości przez jednostki stosujące zasady (politykę) rachunkowości określone w ustawie o rachunkowości oraz odpowiednio przez jednostki sporządzające sprawozdania finansowe zgodnie z MSR zdefiniowanymi w art. 2 ust. 3 ustawy o rachunkowości.
- 1.5. Stanowisko nie dotyczy sprawozdań sporządzanych według regulacji, w tym przepisów, innych niż ustawa o rachunkowości, w szczególności dotyczących emitentów papierów wartościowych dopuszczonych do obrotu na rynku regulowanym lub w alternatywnym systemie obrotu oraz instytucji finansowych sporządzających informacje dla organów nadzoru.
- 1.6. Stanowisko nie stanowi interpretacji przepisów prawa podatkowego.

2. Definicje

Stosowane na użytek Stanowiska pojęcia oznaczają:

- 2.1. szczególny dzień bilansowy – dzień bilansowy, na który jednostka zamyka księgi i sporządza sprawozdanie finansowe, albo tylko sporządza sprawozdanie, inny niż określony w statucie lub umowie jednostki jako dzień kończący rok obrotowy; jest to dzień, na który:
 - a. ustawa o rachunkowości nakazuje zamknąć księgi rachunkowe (art. 12 ust. 2 pkt 3-5):
 - i. na dzień poprzedzający zmianę formy prawnej – art. 12 ust. 2 pkt 3 ustawy o rachunkowości,
 - ii. w jednostce przejmowanej, na dzień połączenia związanego z przejściem jednostki przez inną jednostkę – art. 12 ust. 2 pkt 4 ustawy o rachunkowości,

¹ Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (t.j. Dz.U. z 2023 r. poz. 120 z późn. zm.)

² Krajowy Standard Rachunkowości Nr 14 „Kontynuacja działalności oraz rachunkowość jednostek przy braku kontynuowania działalności”

- iii. na dzień poprzedzający dzień podziału lub połączenia jednostek, jeżeli w wyniku podziału lub połączenia powstaje nowa jednostka – art. 12 ust. 2 pkt 5 ustawy o rachunkowości,
 - b. przepisy inne niż ustawa o rachunkowości nakazują zamknąć księgi lub sporządzić sprawozdanie finansowe, w szczególności (art. 12 ust. 2 pkt 7 oraz inny dzień bilansowy, o którym mowa w art. 45 ust. 1):
 - i. w związku z wypłatą przez spółkę akcyjną zaliczki na poczet dywidendy – art. 349 §2 ksh³,
 - ii. w związku ze sporządzeniem planu przekształcenia – art. 558 §2 ksh, art. 584⁷ §2 ksh,
 - iii. na dzień zamknięcia ksiąg rachunkowych w związku z przejściem na opodatkowanie ryczałtem (tzw. CIT estońskim) – art. 28j ust. 5 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych⁴;
 - c. kierownik jednostki sporządza sprawozdanie finansowe, którego przygotowanie nie wynika z obowiązku nałożonego regulacją, w tym przepisem, a które kierownik jednostki zdecyduje się poddać pełnym rygorom ustawy o rachunkowości (inny dzień bilansowy, o którym mowa w art. 45 ust. 1);
- 2.2. sprawozdanie finansowe sporządzane na szczególnie dzień bilansowy – sprawozdanie finansowe sporządzane na dzień, o którym mowa w pkt 2.1 Stanowiska;
 - 2.3. okres sprawozdawczy – okres, za który sporządza się sprawozdanie finansowe w trybie przewidzianym ustawą lub inne sprawozdania sporządzone na podstawie ksiąg rachunkowych (art. 3 ust. 1 pkt 8 ustawy o rachunkowości);
 - 2.4. rok obrotowy – 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 (art. 3 ust. 1 pkt 9 ustawy o rachunkowości)⁵;
 - 2.5. dzień bilansowy – dzień, na który jednostka sporządza sprawozdanie finansowe (art. 3 ust. 1 pkt 10 ustawy o rachunkowości);
 - 2.6. roczne sprawozdanie finansowe – sprawozdanie finansowe sporządzone na dzień kończący rok obrotowy.

3. Ogólne zasady sporządzania sprawozdań finansowych

- 3.1. Wszystkie sprawozdania finansowe, niezależnie od tego na jaki dzień bilansowy są sporządzane, przygotowuje się w postaci elektronicznej oraz opatruje się kwalifikowanym podpisem elektronicznym, podpisem zaufanym albo podpisem osobistym (art. 45 ust. 1f ustawy o rachunkowości). Ponadto wszystkie sprawozdania finansowe jednostek wpisanych do rejestru przedsiębiorców Krajowego Rejestru Sądowego (art. 45 ust. 1g ustawy o rachunkowości), niezależnie od tego na jaki dzień bilansowy są sporządzane, oraz podatników podatku dochodowego (art. 27 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, art. 45 ust. 5 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych⁶) sporządza się w strukturze logicznej oraz formacie udostępnianych w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej urzędu obsługującego ministra właściwego do spraw finansów publicznych (tj. w XML).
- 3.2. Kierownik jednostki sporządza sprawozdanie finansowe zgodnie z zakresem określonym w ustawie o rachunkowości.
- 3.3. Kierownik jednostki sporządzając sprawozdanie finansowe stosuje wszystkie zasady określone w ustawie o rachunkowości, w tym kieruje się zasadą istotności. Informacje wykazywane w sprawozdaniu finansowym oraz skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym należy uznać za istotne, gdy ich pominięcie lub zniekształcenie może wpływać na decyzje podejmowane na ich podstawie przez użytkowników tych sprawozdań (art. 4 ust. 4a ustawy o rachunkowości).
- 3.4. Ponadto ustawa o rachunkowości wskazuje, że informacje zawarte w sprawozdaniu finansowym mogą być wykazywane ze szczegółowością większą niż określona w załącznikach do ustawy, jeżeli wynika

³ Ustawa z dnia 15 września 2000 r. Kodeks spółek handlowych (t.j. Dz.U. z 2024 r. poz. 18.)

⁴ Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (t.j. Dz.U. z 2023 r. poz. 2805 z późn. zm.)

⁵ Rozważania na temat roku obrotowego i definicji zawartej w ustawie o rachunkowości znajdują się w pkt 3 niniejszego Stanowiska.

⁶ Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t.j. Dz.U. z 2024 r. poz. 226)

to z potrzeb lub specyfiki jednostki (art. 50 ust. 1). Sporządzając sprawozdanie finansowe kierownik jednostki uwzględni zatem potrzeby użytkowników sprawozdania finansowego oraz potrzeby jednostki, a więc również cel sporządzenia sprawozdania finansowego.

- 3.5. Ustawa o rachunkowości wskazuje, że jednostki spełniające definicje jednostki mikro albo jednostki małej sporządzają sprawozdania finansowe, niezależnie od tego na jaki dzień bilansowy są one sporządzane, stosując określone uproszczenia, przyjęte przez jednostkę.
- 3.6. Definicja roku obrotowego zawarta w ustawie o rachunkowości wskazuje, że rok obrotowy jest stosowany również do celów podatkowych. Jednakże zgodnie z przepisem zawartym w art. 1 ustawy o rachunkowości, ustawa ta nie reguluje zagadnień z zakresu opodatkowania. Ponadto literalne rozumienie frazy „stosowany również” nie oznacza postawienia znaku równości między rokiem obrotowym stosowanym do celów rachunkowości a rokiem stosowanym do celów podatkowych. Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych posługuje się przede wszystkim pojęciem „rok podatkowy”. Znak równości między pojęciem „rok obrotowy” i „rok podatkowy” postawiony został tylko w przypadku przepisów o cenach transferowych (art. 11a ust. 5) i w przypadku opodatkowania ryczałtem (art. 28e ust. 1). A zatem, poza wspomnianymi przypadkami, długość trwania roku obrotowego nie jest powiązana z okresami wykorzystywanymi do ustalenia wysokości opodatkowania podatkiem dochodowym. Rok obrotowy jest jednak „stosowany” do celów podatkowych, na przykład w ten sposób, że dwa lata podatkowe składają się na jeden rok obrotowy. W przypadku rozpoczęcia opodatkowania ryczałtem ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych na ostatni dzień miesiąca poprzedzającego pierwszy miesiąc opodatkowania ryczałtem wymaga zamknięcia ksiąg i sporządzenia sprawozdania finansowego, a nie zakończenia roku obrotowego (art. 28j ust. 5 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych).
- 3.7. Z wyjątkiem art. 12 ust. 2 pkt 1 ustawa o rachunkowości nie wskazuje, aby zamknięcie ksiąg rachunkowych wiązało się z zakończeniem roku obrotowego jednostki.
- 3.8. Decyzję w kwestii określenia roku obrotowego podejmują założyciele lub właściciele jednostki, zgodnie z postanowieniami statutu lub umowy (art. 3 ust. 1 pkt 9 ustawy o rachunkowości), a nie kierownik jednostki. W przypadkach wymaganych przez przepisy informacja o przyjętym roku obrotowym podlega zatwierdzeniu przez sąd rejestrowy i zostaje ujawniona w odpowiednim rejestrze.
- 3.9. Ponadto ustawa o rachunkowości w niektórych przypadkach daje wybór kierownikowi jednostki w kwestii tego, czy księgi rachunkowe należy zamknąć lub nie (art. 12 ust. 3-3d), jednak nie wpływa to na obowiązek zachowania zgodności roku obrotowego ze statutem lub umową jednostki.
- 3.10. W katalogu zdarzeń powodujących zamknięcie ksiąg rachunkowych ustawa o rachunkowości odrębnie wymienia dzień kończący rok obrotowy (art. 12 ust. 2 pkt 1) od innych zdarzeń (art. 12 ust. 2 pkt 2-7).
- 3.11. Dodatkowo ustawa o rachunkowości posługuje się dwoma odrębnymi terminami: „sprawozdanie finansowe” i „roczne sprawozdanie finansowe”. Pojęcie „sprawozdania finansowe” jest szersze, gdyż dotyczy wszystkich sprawozdań finansowych sporządzanych na wszystkie dni, na które zamyka się księgi rachunkowe (art. 12 ust. 2 ustawy o rachunkowości) oraz na takie dni, które z zamknięciem ksiąg nie są związane (art. 45 ust. 1 ustawy o rachunkowości). Pojęcie „roczne sprawozdania finansowe” jest węższe, ponieważ dotyczy tylko sprawozdań finansowych sporządzanych na dzień kończący rok obrotowy (art. 12 ust. 2 pkt 1 ustawy o rachunkowości). Badaniu, zatwierdzeniu oraz złożeniu do rejestru podlegają tylko roczne sprawozdania finansowe (art. 64, art. 53, art. 69 ustawy o rachunkowości).

4. Sprawozdanie finansowe sporządzane na szczególny dzień bilansowy

- 4.1. Szczególny dzień bilansowy nie stanowi dnia kończącego rok obrotowy, choć stanowi dzień bilansowy, o którym mowa w art. 3 ust. 1 pkt 10 ustawy o rachunkowości, i kończy okres sprawozdawczy, o którym mowa w art. 3 ust. 1 pkt 8 ustawy o rachunkowości. W konsekwencji sprawozdanie finansowe sporządzone za okres sprawozdawczy kończący się w szczególnym dniu bilansowym nie jest rocznym sprawozdaniem finansowym, a rok obrotowy rozpoczęty przed szczególnym dniem bilansowym nadal trwa.
- 4.2. Wystąpienie szczególnego dnia bilansowego, o którym mowa w art. 12 ust. 2 pkt 3-5 i 7 ustawy o rachunkowości, rodzi obowiązek zamknięcia ksiąg rachunkowych na ten dzień oraz ich otwarcia na dzień bezpośrednio po nim następujący, z uwzględnieniem przepisów art. 12 ust. 3-3d ustawy o rachunkowości, które dopuszczają w określonych tam przypadkach niezamykanie ksiąg.

- 4.3. Sprawozdania finansowe sporządzane na szczególny dzień bilansowy, jako sprawozdania finansowe za okresy sprawozdawcze inne niż roczne, zawierają dane:
- w bilansie, na szczególny dzień bilansowy oraz dane porównawcze na dzień kończący rok obrotowy bezpośrednio poprzedzający ten szczególny dzień bilansowy (art. 46 ust. 1a ustawy o rachunkowości),
 - w rachunku zysków i strat, za okres od początku roku obrotowego do szczególnego dnia bilansowego oraz dane porównawcze za analogiczny okres sprawozdawczy poprzedniego roku obrotowego, tj. od początku poprzedniego roku obrotowego do analogicznego dnia w poprzednim roku obrotowym (art. 47 ust. 2 ustawy o rachunkowości),
 - informację dodatkową.
- Sprawozdanie finansowe sporządzane na szczególny dzień bilansowy nie podlega badaniu, nie musi zatem zawierać zestawienia zmian w kapitale własnym oraz rachunku przepływów pieniężnych, jednak kierownik jednostki może podjąć decyzję o ich sporządzeniu.
- 4.4. Krajowy Standard Rachunkowości nr 7⁷ wskazuje, że zmiana formy prawnej jednostki nie zakłóca porównywalności danych (pkt 7.4).

Przykład nr 1

Spółka jawna, której rok obrotowy jest zgodny z rokiem kalendarzowym, 1 maja 20X3 roku została przekształcona w spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością. Zgodnie z umową spółki z ograniczoną odpowiedzialnością jej rok obrotowy również jest zgodny z rokiem kalendarzowym.

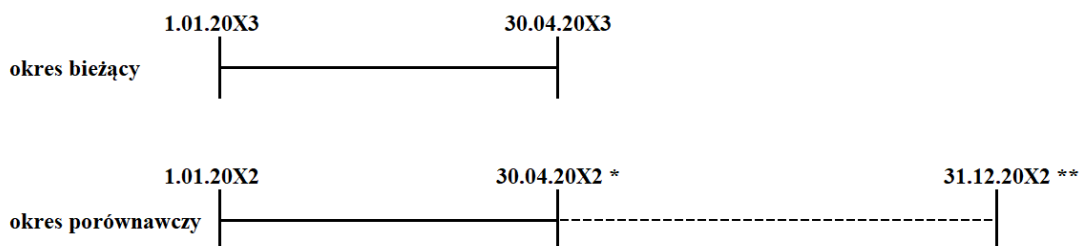
Zarząd spółki z ograniczoną odpowiedzialnością sporządził sprawozdanie finansowe na dzień poprzedzający zmianę formy prawnej składające się z następujących elementów:

- bilans na dzień 30 kwietnia 20X3 roku (kolumna A w pliku xml) z porównawczym dniem bilansowym 31 grudnia 20X2 roku (kolumna B w pliku xml),*
- rachunek zysków i strat za okres od dnia 1 stycznia do dnia 30 kwietnia 20X3 roku (kolumna A w pliku xml) z porównawczym okresem od dnia 1 stycznia do dnia 30 kwietnia 20X2 roku (kolumna B w pliku xml),*
- informacja dodatkowa sporządzona zgodnie z zakresem określonym w załączniku nr 1 do ustawy o rachunkowości; dodatkowo w informacji dodatkowej jednostka przedstawiła informację precyzującą, jakie dni i okresy są prezentowane w kolumnach A i B bilansu i rachunku zysków i strat.*

Jednostka może dobrowolnie zaprezentować dane na dodatkowe dni bilansowe lub za dodatkowe okresy sprawozdawcze, na przykład rachunek zysków i strat za rok 20X2, ale jako ujawnienia w pliku informacji dodatkowej, gdyż kolumna C w pliku xml służy do prezentacji przekształconych danych porównawczych za poprzedni rok obrotowy w przypadku, gdyby nastąpiło przekształcenie danych porównawczych.

Analogicznie należałoby postąpić w przypadku konieczności sporządzenia sprawozdania finansowego na inny szczególny dzień bilansowy, np. w jednostce przejmowanej, na dzień połączenia związanego z przejściem jednostki przez inną jednostkę.

Schemat nr 1 do przykładu nr 1



* dotyczy rachunku zysków i strat

** dotyczy wyłącznie bilansu

⁷ Krajowy Standard Rachunkowości nr 7 „Zmiany zasad (polityki) rachunkowości, wartości szacunkowych, poprawianie błędów, zdarzenia następujące po dniu bilansowym – ujęcie i prezentacja” (KSR 7)

- 4.5. Przygotowanie danych porównawczych za analogiczne okresy poprzedniego roku obrotowego może być utrudnione lub kosztochłonne niewspółmiernie do korzyści, a w niektórych przypadkach niemożliwe. Kierownik jednostki powinien jednak dołożyć wszelkich starań i należytej staranności, aby zaprezentować dane zgodnie z wymogami ustawy o rachunkowości. Może się to wiązać z dokonaniem oszacowań. W przypadkach wyjątkowych, gdy jest to niemożliwe lub znacznie utrudnione pomimo podjętych racjonalnych wysiłków i czynności, a przedstawienie danych porównawczych zgodnie z wymaganiami ustawy o rachunkowości w sprawozdaniu finansowym sporządzonym na szczególny dzień bilansowy nie przyniosłoby użytkownikom korzyści proporcjonalnych do kosztów, kierownik jednostki może zastosować analogicznie zasady określone w Krajowym Standardzie Rachunkowości nr 7 (KSR 7) dotyczące ustalania danych porównawczych prezentowanych przy błędzie lub zmianie zasad (polityki) rachunkowości. Standard ten uznaje w takich okolicznościach, że przygotowanie danych porównawczych jest praktycznie niewykonalne (pkt 2.11). KSR 7 stanowi, że w przypadku konieczności przekształcenia danych porównawczych wynikającej z błędu lub zmiany zasad (polityki) rachunkowości, jeśli korekta ta jest niewykonalna w praktyce, jednostka nie dokonuje jej, zawiera jednak odpowiednie ujawnienie w informacji dodatkowej (pkt 3.13-3.15 i 5.9). Jeśli zatem w wyjątkowych przypadkach przy sporządzaniu sprawozdania finansowego na szczególny dzień bilansowy przygotowanie danych porównawczych zgodnie z wymogiem ustawowym jest praktycznie niewykonalne, uzasadnione jest przyjęcie innego rozwiązania i poinformowanie o tym fakcie oraz jego przyczynach w informacji dodatkowej. Niezamieszczenie danych porównawczych pozbawiłoby jednak sprawozdanie finansowe sporządzone na szczególny dzień bilansowy istotnego waloru informacyjnego, stąd nie jest ono dopuszczalnym rozwiązaniem.

Przykład nr 2

Kierownik jednostki sporządza sprawozdanie finansowe na dzień poprzedzający zmianę formy prawnej, która miała miejsce 13 listopada. Jednostka prowadzi działalność produkcyjną, którą rozlicza w cyklach miesięcznych. Ustalenie po upływie roku jej wyniku finansowego za okresy krótsze niż miesiąc oraz stanu aktywów i pasywów na dzień inny niż kończący miesiąc jest w znacznym stopniu utrudnione. W konsekwencji kierownik jednostki stosuje następujące rozwiązanie:

- *w rachunku zysków i strat przedstawia dane porównawcze za dziesięć miesięcy i trzynaście dni poprzedniego roku obrotowego ustalając wartość przychodów, kosztów, zysków i strat za trzynaście dni listopada w proporcji do wartości tych pozycji za cały listopad poprzedniego roku obrotowego,*
- *w informacji dodatkowej nie przedstawia danych dotyczących zmian aktywów i zobowiązań (np. zmian wartości grup rodzajowych środków trwałych, wartości niematerialnych i prawnych oraz inwestycji długoterminowych).*

Kierownik jednostki w informacji dodatkowej przedstawia informację precyzującą, jakie dni i okresy są prezentowane w kolumnach A i B bilansu i rachunku zysków i strat wraz z informacją o sposobie ich przygotowania i uzasadnieniem takiej prezentacji.

Analogiczne podejście można zastosować do sprawozdań finansowych na inne szczególne dni bilansowe, jeśli potrzeby informacyjne użytkowników takich sprawozdań obejmują porównywalność danych o przychodach i kosztach, np. gdy sprawozdanie finansowe jest sporządzane w związku z wypłatą przez spółkę akcyjną zaliczki na poczet dywidendy, ale ich przygotowanie jest znacznie utrudnione.

Przykład nr 3

Kierownik jednostki sporządza sprawozdanie finansowe na dzień poprzedzający zmianę formy prawnej jednostki, która miała miejsce 7 listopada. Jednostka prowadzi działalność produkcyjną, a wysokość kosztów zużycia materiałów ustala raz w roku na podstawie spisu z natury odbywającego się na dzień kończący rok obrotowy. Ustalenie jej wyniku finansowego za okresy przeszłe niezakończone spisem z natury jest niemożliwe również przy wykorzystaniu oszacowań, ze względu na zmienny poziom produkcji i zakupów w ciągu roku. Kierownik jednostki stwierdza, że użytkownicy sprawozdania finansowego, tj. właściciele oraz sąd rejestrowy, zainteresowani są głównie aktywami i źródłami finansowania jednostki na dzień przed zmianą jej formy prawnej, ponieważ warunkują one możliwość rejestracji jednostki w nowej formie prawnej. Kierownik jednostki stwierdza więc, że szczegółowa

informacja o wyniku finansowym za analogiczny okres poprzedniego roku obrotowego nie przyniosłaby użytkownikom sprawozdania finansowego korzyści współmiernych do kosztu przygotowania takich danych porównawczych. W konsekwencji kierownik jednostki stosuje następujące rozwiązanie:

- *w rachunku zysków i strat przedstawia dane porównawcze za cały poprzedni rok obrotowy, zamiast danych za analogiczny okres poprzedniego roku obrotowego,*
- *w informacji dodatkowej nie przedstawia danych dotyczących wyniku finansowego oraz zmian aktywów i zobowiązań (np. zmian wartości grup rodzajowych środków trwałych, wartości niematerialnych i prawnych oraz inwestycji długoterminowych).*

Kierownik jednostki w informacji dodatkowej przedstawia informację precyzującą, jakie dni i okresy są prezentowane w kolumnach A i B bilansu i rachunku zysków i strat wraz z uzasadnieniem takiej prezentacji.

Analogiczne podejście można zastosować do sprawozdań finansowych na inne szczególne dni bilansowe, gdy taka prezentacja nie pozbawia użytkowników sprawozdania finansowego istotnej informacji, na podstawie której będą podejmować decyzje gospodarcze. Przykładowo sytuacja taka może wystąpić w związku ze sporządzeniem planu przekształcenia.

- 4.6. Ustawa o rachunkowości nakłada na jednostkę obowiązki dotyczące rocznych sprawozdań finansowych, tj.:
- a. zatwierdzania rocznych sprawozdań finansowych (art. 53 ust. 1 ustawy o rachunkowości),
 - b. badania rocznych sprawozdań finansowych (art. 64 ust. 1 ustawy o rachunkowości),
 - c. sporządzania przez określone jednostki wraz z rocznym sprawozdaniem finansowym sprawozdania z płatności (art. 63f ust. 1 ustawy o rachunkowości),
 - d. sporządzania przez określone jednostki wraz z rocznym sprawozdaniem finansowym sprawozdania z działalności jednostki (art. 49 ust. 1 ustawy o rachunkowości).

W związku z tym sprawozdanie finansowe sporządzone na szczególny dzień bilansowy nie podlega zatwierdzeniu i badaniu. Nie ma również wymogu dołączania do tego sprawozdania finansowego sprawozdania z płatności ani sprawozdania z działalności jednostki.⁸

5. Pierwsze roczne sprawozdanie finansowe sporządzane na koniec roku obrotowego po szczególnym dniu bilansowym

- 5.1. Wystąpienie szczególnego dnia bilansowego nie przerywa ani nie kończy roku obrotowego, o czym mowa w pkt 4.1 Stanowiska. W przypadku, gdy rok obrotowy jednostki przed i po szczególnym dniu bilansowym jest taki sam, pierwsze roczne sprawozdanie finansowe sporządzone przez jednostkę prowadzącą działalność po wystąpieniu szczególnego dnia bilansowego obejmuje okres 12 miesięcy kończących się w dniu bilansowym określonym w statucie lub umowie jednostki. Natomiast jeśli w umowie lub statucie przekształconej jednostki określono inny rok obrotowy niż w statucie lub umowie jednostki przekształcanej, rok obrotowy trwa od pierwszego dnia roku obrotowego określonego w statucie lub umowie jednostki przekształcanej do dnia kończącego rok obrotowy określonego w statucie lub umowie jednostki przekształconej i zarejestrowanego przez sąd, o ile rejestracja taka ma zastosowanie. Dane porównawcze w rachunku zysków i strat (oraz zestawieniu zmian w kapitale własnym i rachunku przepływów pieniężnych, jeżeli są sporządzane) obejmują bezpośrednio poprzedzający rok obrotowy (art. 47 ust.1, art 48a ust. 1, 48b ust.1 ustawy o rachunkowości). Bilans sporządza się na dzień bilansowy z danymi porównawczymi na dzień kończący bezpośrednio poprzedzający rok obrotowy (art. 46 ust. 1 ustawy o rachunkowości). Informacja dodatkowa jest sporządzana zgodnie z zakresem określonym w odpowiednim załączniku do ustawy o rachunkowości lub przepisach wykonawczych. Jednostka może dobrowolnie zamieścić w informacji dodatkowej dane za okresy obejmujące część roku obrotowego. Zaleca się zamieszczanie takich dodatkowych danych, w szczególności jeśli może mieć to znaczenie w związku z tym, że dany rok obrotowy obejmuje dwa lata podatkowe lub nastąpiło rozliczenie właścicielskie. Zasadne jest również zamieszczenie w informacji dodatkowej informacji ważnych dla użytkowników sprawozdania finansowego, na przykład o tym, że miało miejsce zdarzenie wywołujące szczególny dzień bilansowy, takie jak przekształcenie spółki, oraz danych identyfikujących spółkę przekształcaną.

⁸ Obowiązek badania może jednak wynikać z przepisów innych aktów prawnych, na przykład badaniu poddaje się sprawozdanie finansowe spółki akcyjnej sporządzone w związku z wypłatą zaliczki na poczet dywidendy (art. 349 §2 ksh).

Przykład nr 4

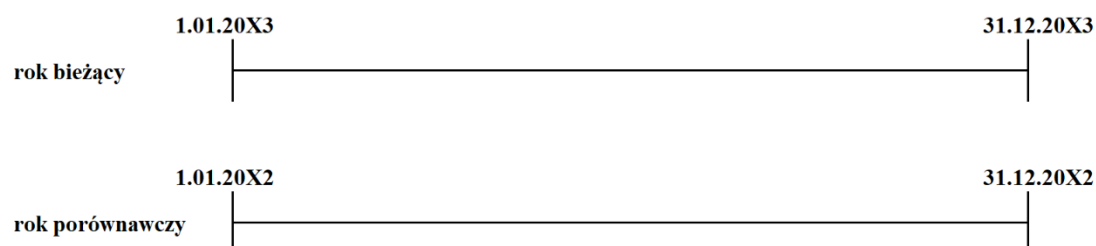
Spółka jawna, której rok obrotowy jest zgodny z rokiem kalendarzowym, 1 maja 20X3 roku została przekształcona w spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością. Zgodnie z umową spółki z ograniczoną odpowiedzialnością jej rok obrotowy również jest zgodny z rokiem kalendarzowym.

Zarząd spółki z ograniczoną odpowiedzialnością sporządził pierwsze po przekształceniu roczne sprawozdanie finansowe składające się z następujących elementów:

- bilans na dzień 31 grudnia 20X3 roku (kolumna A w pliku xml) z porównawczym dniem bilansowym 31 grudnia 20X2 roku (kolumna B w pliku xml),
- rachunek zysków i strat za rok obrotowy od dnia 1 stycznia do dnia 31 grudnia 20X3 roku (kolumna A w pliku xml) z porównawczym rokiem obrotowym od dnia 1 stycznia do dnia 31 grudnia 20X2 roku (kolumna B w pliku xml),
- zestawienie zmian w kapitale własnym za rok obrotowy od dnia 1 stycznia do dnia 31 grudnia 20X3 roku (kolumna A w pliku xml) z porównawczym rokiem obrotowym od dnia 1 stycznia do dnia 31 grudnia 20X2 roku (kolumna B w pliku xml),
- rachunek przepływów pieniężnych za rok obrotowy od dnia 1 stycznia do dnia 31 grudnia 20X3 roku (kolumna A w pliku xml) z porównawczym rokiem obrotowym od dnia 1 stycznia do dnia 31 grudnia 20X2 roku (kolumna B w pliku xml),
- informacja dodatkowa sporządzona zgodnie z zakresem określonym w załączniku nr 1 do ustawy o rachunkowości.

Jednostka może dobrowolnie zaprezentować dane na dodatkowe dni bilansowe lub za dodatkowe okresy sprawozdawcze, na przykład rachunek zysków i strat za okres od dnia 1 maja do dnia 31 grudnia 20X3 roku, ale w pliku informacji dodatkowej, gdyż kolumna C w pliku xml służy do prezentacji przekształconych danych porównawczych za poprzedni rok obrotowy, w przypadku, gdyby nastąpiło przekształcenie danych porównawczych.

Schemat nr 2 do przykładu nr 4



Przykład nr 5

Osoba fizyczna prowadząca księgi rachunkowe 1 sierpnia 20X3 roku została przekształcona w spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością. Zgodnie z umową spółki z ograniczoną odpowiedzialnością jej rok obrotowy jest zgodny z rokiem kalendarzowym. Dane finansowe działalności gospodarczej za rok 20X2 wskazują, że sprawozdanie finansowe za rok kolejny podlega obowiązkowemu badaniu.

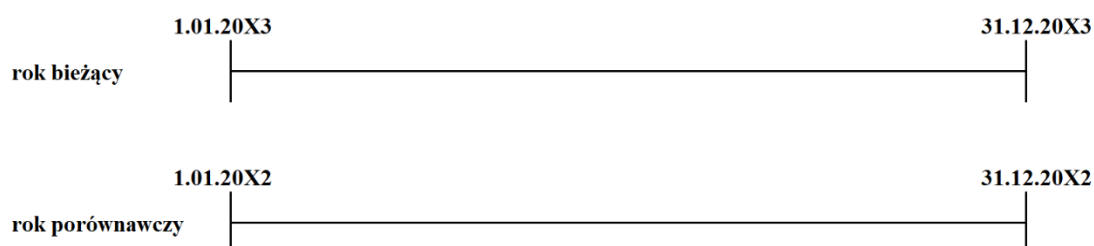
Zarząd spółki z ograniczoną odpowiedzialnością sporządził pierwsze po przekształceniu roczne sprawozdanie finansowe składające się z następujących elementów:

- bilans na dzień 31 grudnia 20X3 roku (kolumna A w pliku xml) z porównawczym dniem bilansowym 31 grudnia 20X2 roku (kolumna B w pliku xml),
- rachunek zysków i strat za rok obrotowy od dnia 1 stycznia do dnia 31 grudnia 20X3 roku (kolumna A w pliku xml) z porównawczym rokiem obrotowym od dnia 1 stycznia do dnia 31 grudnia 20X2 roku (kolumna B w pliku xml),
- zestawienie zmian w kapitale własnym za rok obrotowy od dnia 1 stycznia do dnia 31 grudnia 20X3 roku (kolumna A w pliku xml) z porównawczym rokiem obrotowym od dnia 1 stycznia do dnia 31 grudnia 20X2 roku (kolumna B w pliku xml),
- rachunek przepływów pieniężnych za rok obrotowy od dnia 1 stycznia do dnia 31 grudnia 20X3 roku (kolumna A w pliku xml) z porównawczym rokiem obrotowym od dnia 1 stycznia do dnia 31 grudnia 20X2 roku (kolumna B w pliku xml),

- informacja dodatkowa sporządzona zgodnie z zakresem określonym w załączniku nr 1 do ustawy o rachunkowości.

Jednostka może dobrowolnie zaprezentować dane na dodatkowe dni bilansowe lub za dodatkowe okresy sprawozdawcze, na przykład rachunek zysków i strat za okres od dnia 1 sierpnia do dnia 31 grudnia 20X3 roku, ale w pliku informacji dodatkowej, gdyż kolumna C w pliku xml służy do prezentacji przekształconych danych porównawczych za poprzedni rok obrotowy, w przypadku, gdyby nastąpiło przekształcenie danych porównawczych.

Schemat nr 3 do przykładu nr 5



Przykład nr 6

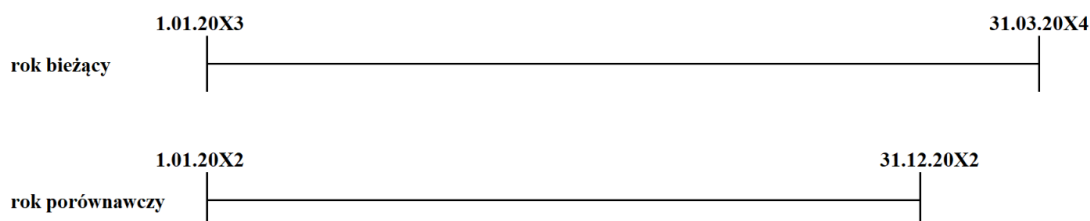
Spółka jawna, której rok obrotowy jest zgodny z rokiem kalendarzowym, 1 maja 20X3 roku została przekształcona w spółkę akcyjną. Zgodnie ze statutem spółki akcyjnej jej rok obrotowy kończy się 31 marca. W rejestrze przedsiębiorców prowadzonym przez Krajowy Rejestr Sądowy w rubryce „Dzień kończący pierwszy rok obrotowy, za który należy złożyć sprawozdanie finansowe” wpisano „31.03.20X4”.

Zarząd spółki akcyjnej sporządził zatem pierwsze po przekształceniu roczne sprawozdanie finansowe na koniec roku obrotowego zakończonego dnia 31 marca 20X4 roku. Składa się ono z następujących elementów:

- bilans na dzień 31 marca 20X4 roku (kolumna A w pliku xml) z porównawczym dniem bilansowym 31 grudnia 20X2 roku (kolumna B w pliku xml),
- rachunek zysków i strat za rok obrotowy od dnia 1 stycznia 20X3 roku do dnia 31 marca 20X4 roku (kolumna A w pliku xml) z porównawczym rokiem obrotowym od dnia 1 stycznia do dnia 31 grudnia 20X2 roku (kolumna B w pliku xml),
- zestawienie zmian w kapitale własnym za rok obrotowy od dnia 1 stycznia 20X3 roku do dnia 31 marca 20X4 roku (kolumna A w pliku xml) z porównawczym rokiem obrotowym od dnia 1 stycznia do dnia 31 grudnia 20X2 roku (kolumna B w pliku xml),
- rachunek przepływów pieniężnych za rok obrotowy od dnia 1 stycznia 20X3 roku do dnia 31 marca 20X4 roku (kolumna A w pliku xml) z porównawczym rokiem obrotowym od dnia 1 stycznia do dnia 31 grudnia 20X2 roku (kolumna B w pliku xml),
- informacja dodatkowa sporządzona zgodnie z zakresem określonym w załączniku nr 1 do ustawy o rachunkowości.

Jednostka może dobrowolnie zaprezentować dane na dodatkowe dni bilansowe lub za dodatkowe okresy sprawozdawcze, ale w pliku informacji dodatkowej, gdyż kolumna C w pliku xml służy do prezentacji przekształconych danych porównawczych za poprzedni rok obrotowy, w przypadku, gdyby nastąpiło przekształcenie danych porównawczych. Sprawozdanie finansowe jako roczne sprawozdanie finansowe spółki akcyjnej podlega badaniu ustawowemu.

Schemat nr 4 do przykładu nr 6



Przykład nr 7

Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością, której rok obrotowy jest zgodny z rokiem kalendarzowym, 1 maja 20X3 roku została przekształcona w spółkę akcyjną. Zgodnie ze statutem spółki akcyjnej jej rok obrotowy kończy się 31 sierpnia. W rejestrze przedsiębiorców prowadzonym przez Krajowy Rejestr Sądowy w rubryce „Dzień kończący pierwszy rok obrotowy, za który należy złożyć sprawozdanie finansowe” wpisano „31.08.20X4”.

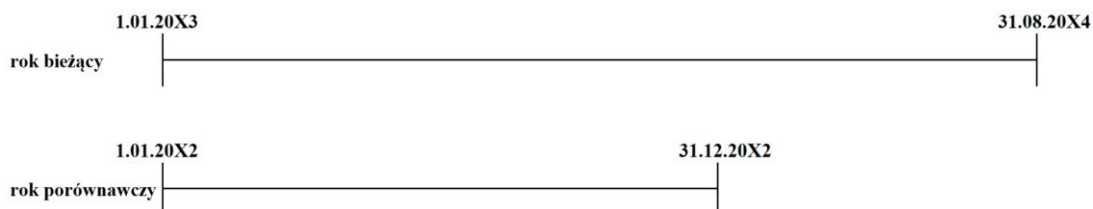
W związku z tym, że nastąpiło przekształcenie spółki kapitałowej w spółkę kapitałową, zastosowano zwolnienie zawarte w art. 12 ust. 3 pkt 1 ustawy o rachunkowości i nie zamknięto ksiąg rachunkowych na dzień 30 kwietnia 20X3 roku i nie sporządzono sprawozdania finansowego na ten szczególny dzień bilansowy.

Zarząd spółki akcyjnej sporządził pierwsze po przekształceniu roczne sprawozdanie finansowe na koniec roku obrotowego zakończonego dnia 31 sierpnia 20X4 roku. Składa się ono z następujących elementów:

- *bilans na dzień 31 sierpnia 20X4 roku (kolumna A w pliku xml) z porównawczym dniem bilansowym 31 grudnia 20X2 roku (kolumna B w pliku xml),*
- *rachunek zysków i strat za rok obrotowy od dnia 1 stycznia 20X3 roku do dnia 31 sierpnia 20X4 roku (kolumna A w pliku xml) z porównawczym rokiem obrotowym od dnia 1 stycznia do dnia 31 grudnia 20X2 roku (kolumna B w pliku xml),*
- *zestawienie zmian w kapitale własnym za rok obrotowy od dnia 1 stycznia 20X3 roku do dnia 31 sierpnia 20X4 roku (kolumna A w pliku xml) z porównawczym rokiem obrotowym od dnia 1 stycznia do dnia 31 grudnia 20X2 roku (kolumna B w pliku xml),*
- *rachunek przepływów pieniężnych za rok obrotowy od dnia 1 stycznia 20X3 roku do dnia 31 sierpnia 20X4 roku (kolumna A w pliku xml) z porównawczym rokiem obrotowym od dnia 1 stycznia do dnia 31 grudnia 20X2 roku (kolumna B w pliku xml),*
- *informacja dodatkowa sporządzona zgodnie z zakresem określonym w załączniku nr 1 do ustawy o rachunkowości.*

Sprawozdanie finansowe jako roczne sprawozdanie finansowe spółki akcyjnej podlega badaniu ustawowemu.

Schemat nr 5 do przykładu nr 7



- 5.2. Roczne sprawozdanie finansowe sporządza się na podstawie informacji pochodzących z ksiąg rachunkowych danego roku obrotowego. Jeżeli w danym roku obrotowym wystąpi zdarzenie wywołujące szczególnie dzień bilansowy, na który zamknięto księgi rachunkowe zgodnie z art. 12 ust. 2 pkt 3-5 i 7 ustawy o rachunkowości, roczne sprawozdanie finansowe (za okres sprawozdawczy od początku roku obrotowego do dnia kończącego rok obrotowy) sporządza się na podstawie ksiąg rachunkowych za dwa krótsze (wchodzące w skład tego roku obrotowego) okresy sprawozdawcze obejmujące, odpowiednio, okres od początku roku obrotowego do szczególnego dnia bilansowego i

okres od dnia następującego po szczególnym dniu bilansowym do dnia kończącego rok obrotowy. Księgi rachunkowe za te dwa okresy sprawozdawcze zostają ostatecznie zamknięte dopiero po zatwierdzeniu rocznego sprawozdania finansowego obejmującego te okresy (art. 12 ust. 4 ustawy o rachunkowości).