

# Zmiany w polityce rachunkowości nie tylko małej firmy

**Przed wprowadzeniem uproszczeń dokonujemy analizy.** Stwierdzamy, czy przyjęcie takiego rozwiązania nie wpłynie ujemnie na sposób prezentacji sytuacji finansowej, majątkowej lub wyniku finansowego

**Karolina Pawlak**  
specjalistka z zakresu rachunkowości

Początek 2016 r. to moment, kiedy do polityki rachunkowości należy wprowadzić zmiany wynikające z nowelizacji ustawy o rachunkowości oraz te, które zdaniem kierownictwa jednostki mogą się przyczynić do lepszego odzwierciedlenia w księgach i sprawozdaniu finansowym sytuacji jednostki.

Politykę rachunkowości można zmienić na podstawie art. 8 ust. 1 ustawy z 29 września 1994 r. o rachunkowości. Ale zmiany muszą obowiązywać od początku roku obrotowego, bez względu na datę podjęcia decyzji przez kierownika jednostki. Mogą one prowadzić do przyjmowania lub rezygnacji ze stosowania uproszczeń dotyczących ujmowania lub/i wyceny aktywów oraz pasywów. Ponadto mogą one obejmować też rozwiązania o charakterze ewidencyjnym niebędące uproszczeniami.

**WAŻNE:** Zgromadzenie właścicieli lub organ wskazany w statucie lub przepisach prawa ma jedynie możliwość podjęcia decyzji, że jednostka spełniająca kryteria określone w art. 3 ust. 1a-1d ustawy o rachunkowości może sporządzać sprawozdania finansowe według uproszczeń określonych w tych przepisach

Nowe rozwiązania w polityce rachunkowości nie obejmują tych związanych ze sporządzaniem sprawozdania finansowego według uproszczeń przewidzianych dla mikro i małych jednostek. Te są bowiem przewidziane w gestii organu uprawnionego do podejmowania decyzji.

Zmiany te nie są zależne od przyjęcia uproszczeń sprawozdawczych (wyjątek dotyczy uproszczeń dedykowanych specjalnie dla jednostek mikro). Część z uproszczeń przewidzianych dla

mniejszych jednostek można przyjąć niezależnie od sporządzania sprawozdania według załącznika nr 5. Z kolei część uproszczeń, które przewiduje ustawa, jest dostępna dla wszystkich jednostek prowadzących księgi rachunkowe. Ważne jest tylko przeanalizowanie, czy przyjęcie takiego rozwiązania nie wpłynie ujemnie na sposób prezentacji sytuacji finansowej, majątkowej lub wyniku finansowego jednostki. [przykład]

Do uproszczeń, które można zastosować we wszystkich podmiotach (oprócz wskazanego w przykładzie wyboru ceny zakupu zamiast ceny nabycia), należy zaliczyć także kwestie:

- uproszczeń przy wycenie produkcji niezakończonych – zamiast ustalać jej wartość według kosztu wytworzenia obejmującego koszty bezpośrednie i pośrednie (w tym odpowiednią część kosztów stałych), można skorzystać z wariantów przewidzianych w art. 34 ust. 1 pkt 2 ustawy, czyli ograniczeniu kosztów, które będą budowały wartość produkcji niezakończonych,
- uproszczeń w zakresie ustalenia wartości środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych, które podlegają amortyzacji rozłożonej w czasie. Kierując się odpowiedziami wynikającymi z regulacji podatku dochodowego można ustalić wartość zaliczaną jednorazowo do kosztów na poziomie 3500 zł. W powyższym zakresie uproszczeniem dozwolonym dla każdej jednostki będzie zdecydowanie, które z takich składników będą traktowane jako środki trwałe i wpisywane do ewidencji, a które ze względu na ich niewielkie operacyjne znaczenie, mogą być jako materiały od razu odniesione w koszty (na konto zużycie materiałów),
- odstąpienia od ustalania przychodów i kosztów według stopnia zaangażowania w przypadku nieistotnych dla jednostki umów długoterminowych.

## PRZYKŁAD

### Cena nabycia

Spółka świadczy usługi szkoleniowe akredytowane. Zakupiła usługi cateringowe za 10 000 zł + 2300 zł VAT. Koszty dodatkowe związane z tym zakupem to 30 zł.

Ustawa o rachunkowości wskazuje, że towary i materiały należy ujmować według cen nabycia, tj. cen obejmujących nie tylko cenę zakupu, ale także wszelkie koszty, które można bezpośrednio przyporządkować nabyciu tych zapasów. Jeśli jednostka ma ograniczenia w odliczeniu VAT naliczonego, to niepodlegający odliczeniu VAT zwiększa cenę nabycia (art. 28 ust. 11 pkt 1 ustawy o rachunkowości). W tym wypadku cena zakupu powiększona o VAT wyniesie 12 300 zł, dlatego że spółka nabyła catering dla wykonania działalności zwolnionej z VAT.

Jeśli koszty związane z zakupem nie są istotne (tak jest w tym przypadku), albo gdy następuje szybka rotacja zapasów, tj. zapasy nabywane w bieżącym okresie są w tym samym okresie sprawozdawczym sprzedawane lub zużywane, to nie ma przeszkód, aby ujmować nabyte towary i materiały w cenach zakupu, a koszty powiązane z zakupem odnosić od razu wprost na wynik finansowy. Oznacza to, że spółka dodatkowe koszty 30 zł od razu odniesie w koszty okresu. Takie rozwiązanie jest dostępne dla jednostek mikro, jednostek małych, jednostek zaufania publicznego, o których mowa w art. 3 ust. 1e ustawy o rachunkowości, czy wszystkich pozostałych.

### Kiedy i kogo obowiązuje zakaz

Jednostki, w których wybrano sporządzanie sprawozdań według kryteriów mikro, a które nie mogą z mocy ustawy stosować skorygowanej ceny nabycia i wartości godziwej do wyceny aktywów i pasywów, nie mają potrzeby wprowadzania tych zapisów do polityki rachunkowości. Omawiany zakaz wynika wprost z art. 28a ustawy o rachunkowości.

## Uproszczeniami o ograniczonym zakresie są:

- rozwiązania polegające na niestalaniu stopnia wykorzystania mocy produkcyjnych i tym samym ujmowania w koszcie wytworzenia wszystkich kosztów stałych produkcyjnych – nie mogą z tego skorzystać jednostki poddające swoje sprawozdania badaniu przez biegłego rewidenta na podstawie art. 64 ust. 1 ustawy,
- ujmowanie leasingu zgodnie z regulacjami prawa podatkowego, rezygnacja z ustalania rezerw i aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego i niestosowanie przepisów rozporządzenia ministra finansów w zakresie instrumentów finansowych – z nich mogą skorzystać te jednostki, które spełnią kryteria wielkościowe, tj. za poprzedni rok nie przekroczyły co najmniej dwóch z następujących trzech wielkości: 17 000 000 zł – w przypadku sumy aktywów bilansu na koniec roku obrotowego, 34 000 000 zł – w przypadku przychodów netto ze sprzedaży towarów i produktów za rok obrotowy, 50 osób – w przypadku średniorocznego zatrudnienia w przeliczeniu na pełne etaty, przy czym uproszczenie te nie są dostępne dla jednostek zaufania publicznego (art. 3 ust. 1e) z wyjątkiem jednostek samorządu terytorialnego,
- niestosowanie zasady ostrożności – mogą z niej skorzystać jedynie jednostki mikro nieprowadzące działalności gospodarczej, tj. wskazane w art. 3 ust. 1a pkt 2 ustawy o rachunkowości.

Jedynie jednostki inne niż jednostki małe i mikro muszą pamiętać o ograniczeniu zastosowania ceny zakupu dla inwestycji finansowych. Te podmioty są zobowiązane do stosowania rozporządzenia ministra finansów z 12 grudnia 2001 r. w sprawie szczegółowych zasad uznawania, metod wyceny, zakresu ujawniania i sposobu prezentacji instrumentów finansowych (Dz.U. z 2001 r. nr 149, poz. 1674), a ono nie przewiduje możliwości stosowania dla aktywów i zobowiązań finansowych ceny zakupu. Pozostałe jednostki mogą z takiego uproszczenia skorzystać.

Podkreślić też należy, że zmiany polityki rachunkowości to nie tylko przyjmowanie lub rezygnowanie ze stosowania uproszczeń. To także decyzje w sferze technicznego sposobu ujmowania i rozliczania operacji gospodarczych. A do wdrożenia takich decyzji początek roku, ze względu na stosunkową łatwość ich wprowadzania do systemu informatycznego rachunkowości, jest najlepszy. Do takich rozwiązań należą przede wszystkim:

- zmiany zasad ujmowania kosztów, np. w zakresie ujmowania kosztów w układzie i/lub rodzajowym i kalkulacyjnym, wprowadzania dodatkowych poziomów analitycznych dla niektórych kosztów (np. w zakresie projektów), wprowadzania nowych kluczy rozliczeniowych,
- zmiany zasad dokonywania rozchodu zapasów – ustawa przewiduje jedną z metod: szczegółowej identyfikacji, FIFO, LIFO bądź kosztu przeciętnego,
- zmiany w zakresie rozliczania rozchodu jednorodnych inwestycji finansowych, w szczególności środków pieniężnych wyrażonych w walutach obcych – ustawa przewiduje jedną z metod: FIFO, LIFO bądź kosztu przeciętnego,
- rozbudowanie kont księgi głównej polegające na podzieleniu dotychczas używanych kont,

- zmiana systemu przetwarzania danych w zakresie rachunkowości,
- decyzje w zakresie metody wyceny inwestycji krótkoterminowych (art. 28 ust. 1 pkt 5 przewiduje cztery możliwości), inwestycji finansowych długoterminowych (art. 28 ust. 1 pkt 3 ustawy o rachunkowości przewiduje trzy alternatywne rozwiązania),
- zmiany metody wyceny niefinansowych aktywów trwałych z wartości historycznej na wartość godziwą lub odwrotnie zgodnie z art. 28 ust. 1 pkt 1a ustawy o rachunkowości,
- sposoby ujmowania skutków wyceny inwestycji finansowych zaliczonych do inwestycji długoterminowych, jeśli jednostka stosuje rozporządzenie w sprawie instrumentów finansowych – par. 20 rozporządzenia przewiduje ujęcie poprzez kapitał z aktualizacji wyceny lub wyniku.

**WAŻNE:** Zmiany przyjętej metody rozchodu środków pieniężnych wyrażonych w walutach obcych nie można wprowadzać w trakcie roku, ponieważ zabraniają tego przepisy o podatku dochodowym

Powyższe zmiany mogą być wprowadzane w trakcie roku, ale ze skutkiem od pierwszego dnia roku obrotowego. W praktyce takie zmiany wprowadzane później są dużo trudniejsze ze względu na konieczność zapewnienia porównywalności danych między stosowanymi rozwiązaniami a nowymi. Lepiej jest zatem zastosować z początkiem roku obrotowego.

**Podstawa prawna**  
Ustawa z 29 września 1994 r. o rachunkowości (tj. Dz.U. z 2013 r. poz. 330 ze zm.).  
Ustawa z 23 lipca 2015 r. o zmianie ustawy o rachunkowości oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 1333).