

Pytania i odpowiedzi

Niniejszy dokument został sporządzony w celu zaadresowania wybranych pytań zadanych w związku z webinarium w dniu 15 stycznia 2025 r., który był poświęcony najważniejszym zmianom w przepisach o rachunkowości, innym niż dotyczącym sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju.

Niniejszy dokument został sporządzony według stanu prawnego na dzień transmisji webinarium. W związku z możliwymi zmianami przepisów prawa, część udzielonych odpowiedzi po pewnym czasie może być nieaktualna.

Użyte skróty:

- **dyrektywa o rachunkowości** - dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2013/34/UE z dnia 26 czerwca 2013 r. w sprawie rocznych sprawozdań finansowych, skonsolidowanych sprawozdań finansowych i powiązanych sprawozdań niektórych rodzajów jednostek, zmieniająca dyrektywę Parlamentu Europejskiego i Rady 2006/43/WE oraz uchylająca dyrektywę Rady 78/660/EWG i 83/349/EWG;
- **ustawa z dnia 6 grudnia 2024 r.** - ustawa o zmianie ustawy o rachunkowości, ustawy o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz.1863);
- **ustawa o rachunkowości (uor)** - ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości.

Jak zaprezentować w rachunku zysków i strat sprzedaż materiałów po nowelizacji ustawy o rachunkowości ustawą z dnia 6 grudnia 2024 r.?

Z uwagi na ujednolicenie pojęcia przychodów netto stosowanego w ustawie o rachunkowości (wprowadzono definicję przychodów netto ze sprzedaży towarów i produktów - art. 3 ust.1 pkt 30a) zmieniono brzmienie art. 42 ust. 2 dotyczące ustalania wyniku działalności operacyjnej w jednostkach innych niż banki, zakłady ubezpieczeń i zakłady reasekuracji. W wyniku tej zmiany nastąpiło przekwalifikowanie przychodów ze sprzedaży materiałów z podstawowej działalności operacyjnej do pozostałej działalności operacyjnej – do pozostałych przychodów operacyjnych; w konsekwencji wartość sprzedanych materiałów została przekwalifikowana do pozostałych kosztów operacyjnych. Zmiana ta jest skorelowana ze zmianą w art. 3 ust. 1 pkt 32 lit. b., z którego brzmienia wynika, że koszty i przychody związane ze zbyciem materiałów są pozostałymi kosztami i przychodami operacyjnymi.

Przepisy ustawy o rachunkowości nie odnoszą się wprost do sposobu prezentacji przychodów i kosztów (wartości sprzedanych materiałów) związanych ze sprzedażą materiałów, tak jak np. w przypadku rozchodu niefinansowych aktywów trwałych. Ponadto załącznik nr 1 do ustawy o rachunkowości w segmencie prezentującym pozostałe przychody i koszty operacyjne nie przewiduje oddzielnej pozycji dotyczącej przychodów i kosztów związanych ze sprzedażą materiałów.

A zatem, z jednej strony, przychody i koszty związane ze zbyciem materiałów są prezentowane w szyku rozwartym (tak, jak przed nowelizacją ustawy, tj. oddzielnie przychody i koszty) w ramach pozostałych przychodów operacyjnych w pozycji „Inne przychody operacyjne” oraz w ramach pozostałych kosztów operacyjnych w pozycji „Inne koszty operacyjne”.

Równocześnie, biorąc po uwagę, że ustawa przewiduje w segmencie rachunku zysków i strat dotyczącym pozostałej działalności operacyjnej prezentację przychodów i kosztów zarówno w szyku rozwartym jak i „per saldo” (tj. jako różnicę pomiędzy przychodami i kosztami), możliwa jest również prezentacja sprzedaży materiałów w ramach pozostałych przychodów i kosztów operacyjnych w pozycji „Inne przychody operacyjne” albo „Inne koszty operacyjne” jako zysk lub strata ze sprzedaży materiałów, jeżeli nie zniekształci to rzetelnego i jasnego obrazu.

Wybrane przez jednostkę rozwiązanie powinno zapewnić realizację zasady rzetelnego i jasnego obrazu i zostać opisane w jej zasadach (polityce) rachunkowości. Dodatkowo, w przypadku gdy jednostka wybierze ww. prezentację „per saldo”, powinna rozważyć czy taka prezentacja nie powinna zostać ujawniona w informacji dodatkowej, jeżeli mogłyby to w istotny sposób wpłynąć na ocenę sytuacji majątkowej i finansowej oraz wyniku finansowego jednostki.

Czy podwyższone progi dla jednostki małej wprowadzone nowelizacją ustawy o rachunkowości ustawą z dnia 6 grudnia 2024 r., mają już zastosowanie do uproszczonego sprawozdania finansowego dla jednostki małej za rok obrotowy 2024 r.?

Tak. Zgodnie z art. 14 ust. 3 ww. ustawy z dnia 6 grudnia 2024 r., znowelizowane przepisy dotyczące nowej definicji jednostki małej (art. 3 ust.1 pkt 1b) zawierającej podwyższenie o 25% progów dla tej jednostki, mają zastosowanie po raz pierwszy do sprawozdań sporządzonych za rok obrotowy rozpoczynający się po dniu 31 grudnia 2023 r.

Oznacza to, że jednostki, które w świetle nowej definicji uzyskały status jednostki małej (podwyższone progi o 25 %), mogą sporządzić uproszczone sprawozdanie finansowe dla jednostki małej już za rok obrotowy 2024 r.

Czy po nowelizacji ustawy o rachunkowości (ustawą z dnia 6 grudnia 2024 r.) spółka z o.o., która rozpoczęła w 2024r. prowadzenie działalności gospodarczej i w tym roku obrotowym przekroczyła progi dla jednostki mikro i jednostki małej, ma obowiązek sporządzania rachunku przepływów pieniężnych i zestawienia zmian w kapitale (funduszu) własnym, mimo że jej sprawozdanie za ten rok nie podlega obowiązkowi badania w myśl art. 64 ust. 1 pkt 4 ustawy o rachunkowości?

Tak. W myśl art. 45 ust. 3 w powiązaniu z art. 45 ust. 2 ustawy o rachunkowości (dalej uor) sprawozdanie finansowe wymienionych w tym przepisie jednostek obejmuje poza bilansem, rachunkiem zysków i strat oraz informacją dodatkową zestawienie zmian w kapitale (funduszu) własnym oraz rachunek przepływów pieniężnych. Przepis ten stosuje się do jednostek innych niż jednostka mikro, jednostka mała, czy też jednostka, o której mowa w art. 80 ust. 4 uor. Ponadto ma on zastosowanie do jednostki sektora finansów publicznych, która w poprzedzającym roku obrotowym, za który sporządzono sprawozdania finansowe, spełniła co najmniej dwa warunki, o których mowa w art. 64 ust. 1 pkt 4 uor oraz alternatywnej spółki inwestycyjnej.

Oznacza to zatem, że sp. z o.o., która przekroczyła progi dla jednostki mikro i jednostki małej w sprawozdaniu finansowym za ten rok obok bilansu, rachunku zysków i strat oraz informacji dodatkowej sporządzi dodatkowo (pomimo braku obowiązku badania sprawozdania finansowego) zestawienie zmian w kapitale (funduszu) własnym oraz rachunek przepływów pieniężnych.

A zatem wymóg sporządzania zestawienia zmian w kapitale (funduszu) własnym oraz rachunku przepływów pieniężnych, za wyjątkiem jednostek sektora finansów publicznych, nie jest obecnie powiązany z obowiązkiem poddania badaniu sprawozdania finansowego, o którym mowa w art. 64 ust. 1 pkt 4 ustawy o rachunkowości.

Czy organ zatwierdzający jednostki, która przed zmianą ustawy o rachunkowości ustawą z dnia 6 grudnia 2024 r. posiadała status jednostki małej i po tej zmianie - zgodnie z art. 3 ust. 1 pkt 1b - jest jednostką małą, ma obowiązek podjąć nową uchwałę dotyczącą sporządzania przez tę jednostkę za rok obrotowy 2024 sprawozdania finansowego z zastosowaniem uproszczeń sprawozdawczych dla jednostki małej?

Zgodnie z art. 14 ust. 3 ustawy z dnia 6 grudnia 2024 r. znowelizowane przepisy w zakresie uproszczeń sprawozdawczych mają zastosowanie po raz pierwszy do sprawozdań sporządzonych za rok obrotowy rozpoczynający się po dniu 31 grudnia 2023 r. Na podstawie art. 49c ust. 1 ustawy o rachunkowości decyzję o sporządzeniu sprawozdania finansowego z zastosowaniem uproszczeń podejmuje organ zatwierdzający.

Jednocześnie w okresie przejściowym, na podstawie art. 14 ust. 9 tej ustawy, podjęte przez organ zatwierdzający przed 1 stycznia 2025 r. decyzje w sprawie stosowania przez jednostkę uproszczeń sprawozdawczych pozostają w mocy do sprawozdań sporządzonych za rok obrotowy rozpoczynający się w okresie od dnia 1 stycznia 2024 r. do dnia 31 grudnia 2024 r.

Powyższe oznacza, że jednostka, która korzystała z określonych uproszczeń sprawozdawczych na podstawie decyzji organu zatwierdzającego podjętej przed dniem wejścia w życie ww. ustawy i dalej ma prawo do korzystania z tych uproszczeń, nie ma obowiązku podjęcia uchwały w sprawie stosowania tych uproszczeń sprawozdawczych

w odniesieniu do sprawozdań sporządzonych za rok obrotowy rozpoczynający się w okresie od dnia 1 stycznia 2024 r. do dnia 31 grudnia 2024 r. Jednakże, w przypadku, gdy jednostka chciałaby zmienić zakres dotychczas stosowanych uproszczeń sprawozdawczych, konieczne będzie podjęcie nowej uchwały w tym zakresie przez organ zatwierdzający.

Przepis przejściowy, zawarty w art. 14 ust. 9 nie będzie miał z kolei zastosowania do kolejnych lat obrotowych, rozpoczynających się po 2024 r. W przypadku gdy jednostka chciałaby w dalszym ciągu korzystać z dotychczasowych uproszczeń niezbędna będzie uchwała organu zatwierdzającego w tym zakresie – którą można będzie podjąć np. podczas zgromadzenia zatwierdzającego sprawozdanie finansowe za rok 2024 r.

Czy jednostka mała korzystająca z uproszczeń (decyzja kierownika jednostki w zakresie np. leasingu, podatku odroczonego) może sporządzić sprawozdanie finansowe zgodnie z załącznikiem nr 1 czy musi sporządzić sprawozdanie finansowe zgodnie z załącznikiem 5 do czego potrzebna jest uchwała organu zatwierdzającego sprawozdanie finansowe?

Ustawa z dnia 6 grudnia 2024 r. wprowadziła, co do zasady, uprawnienie do skorzystania z uproszczeń ewidencyjnych (np. w zakresie zasad ujmowania leasingu, czy ustalania rezerw z tytułu podatku odroczonego) dla jednostki małej nie jest powiązane z uprzednim zastosowaniem uproszczenia sprawozdawczego określonego dla takich jednostek. Jeżeli więc organ zatwierdzający nie podjął decyzji o sporządzeniu sprawozdania finansowego z zastosowaniem uproszczeń sprawozdawczych, o których mowa w art. 46 ust. 5 pkt 4, art. 47 ust. 4 pkt 5 oraz art. 48 ust. 4 ustawy o rachunkowości jednostka mała może sporządzić sprawozdanie finansowe zgodnie z załącznikiem nr 1 do ustawy i skorzystać z przysługujących jej uproszczeń ewidencyjnych. Decyzję o zastosowaniu uproszczeń ewidencyjnych podejmuje kierownik jednostki jako odpowiedzialny za wykonywanie obowiązków w zakresie rachunkowości.

Czy jednostka mikro (według zmienionej ustawy o rachunkowości) sporządzająca sprawozdanie finansowe bez stosowania uproszczeń o których mowa w art. 46 ust. 5 pkt 4 art. 47 ust. 4 pkt 4, art. 48 ust. 3 uor (tj. zgodnie z zał. nr 4 do uor) i nie korzystająca ze zwolnienia ze sporządzenia sprawozdania z działalności zgodnie z art. 49 ust. 4 może wyceniać aktywa np. nieruchomości inwestycyjne według wartości godziwej?

Zgodnie z nową koncepcją zawartą w ustawie o rachunkowości status jednostki mikro uzyskuje się, co do zasady, nie przekraczając odnośnych wartości progowych – a nie tak jak dotychczas, po podjęciu decyzji o zastosowaniu przynajmniej jednego uproszczenia sprawozdawczego. W przypadku gdy jednostka mikro nie korzysta z uproszczeń sprawozdawczych, o których mowa w art. 46 ust. 5 pkt 4, art. 47 ust. 4 pkt 4 oraz art. 48 ust. 3 wycenia aktywa i pasywa zgodnie z ogólnymi zasadami wynikającymi z ustawy o rachunkowości.

Natomiast w dalszym ciągu obowiązuje zasada wynikająca z dyrektywy o rachunkowości, że jednostki mikro, które równocześnie sporządzają uproszczone sprawozdanie finansowe z zastosowaniem art. 46 ust. 5 pkt 4, art. 47 ust. 4 pkt 4, art. 48 ust. 3 lub korzystają ze zwolnienia ze sporządzenia sprawozdania z działalności, zgodnie z art. 49 ust. 4, nie wyceniają aktywów i pasywów według wartości godziwej i skorygowanej ceny nabycia.