

Wstęp

Coraz bardziej skomplikowane i złożone operacje gospodarcze, odbywające się w ostatnich latach w warunkach inflacji oraz niepewności, powinny skutkować ciągłymi zmianami przepisów ustawy o rachunkowości. Tak się jednak nie dzieje, gdyż w przeciwieństwie np. do innych przepisów gospodarczych prawo bilansowe w znacznym stopniu oparte jest na standardach. Komitet Standardów Rachunkowości w ramach standardów krajowych, stanowisk oraz w ostatnich latach również rekomendacji określa szczegółowe zasady rozliczeń operacji gospodarczych oraz wskazówki postępowania w różnych warunkach gospodarczych.

Pierwszą rekomendacją Komitetu była wydana jeszcze w 2020 r. rekomendacja „Sprawozdania finansowe w czasie pandemii COVID-19”. Wydarzenia, które miały miejsce w 2022 r., wywołały konieczność wydania nowych rekomendacji. Mają one na celu pomoc przy prowadzeniu ksiąg rachunkowych i przy sporządzaniu sprawozdań finansowych za ten rok. Są to:

- „Sprawozdanie finansowe i sprawozdanie z działalności w warunkach rosyjskiej agresji na Ukrainę” (wydane w 2022 r.) oraz
- „Sprawozdanie finansowe i sprawozdanie z działalności za 2022 r. w warunkach niepewności otoczenia gospodarczego” (wydane w 2023 r.).

Rekomendacje te uzupełniają założenia wynikające z KSR nr 14 „Kontynuacja działalności oraz rachunkowość jednostek przy braku kontynuowania działalności”.

W 2022 r. Komitet Standardów Rachunkowości uznał również za konieczne opublikować nowy krajowy standard rachunkowości, tj. KSR nr 15 „Przychody ze sprzedaży wyrobów, półproduktów, towarów i materiałów”.

WAŻNE! Wydane standardy czy rekomendacje nie oznaczają zmiany ustawy o rachunkowości. Są to zalecane propozycje postępowania, rozwiązania możliwe do zastosowania przy prowadzeniu ksiąg rachunkowych, sporządzania oraz badania sprawozdania finansowego.

W 2022 r. zmiany w ustawie o rachunkowości wynikały z ustawy z 7 lipca 2022 r. o finansowaniu społecznościowym dla przedsięwzięć gospodarczych i pomocy kredytobiorcom (Dz.U. z 2022 r. poz. 1488). Przepisy te rozszerzają zakres jednostek zo-

bowiązanych do prowadzenia ksiąg rachunkowych oraz podlegających badaniu przez biegłego rewidenta o jednostki działające na podstawie przepisów o świadczeniu usług finansowania społecznościowego dla przedsięwzięć gospodarczych. W tym celu zmienione zostały:

- art. 2 ust. 1 pkt 3 ustawy o rachunkowości w brzmieniu ustalonym przez art. 44 pkt 1 ustawy z 7 lipca 2022 r. o finansowaniu społecznościowym dla przedsięwzięć gospodarczych i pomocy kredytobiorcom (Dz.U. z 2022 r. poz. 1488) oraz
- art. 64 ust. 1 pkt 2 w brzmieniu ustalonym przez art. 44 pkt 2 ustawy z 7 lipca 2022 r. o finansowaniu społecznościowym dla przedsięwzięć gospodarczych i pomocy kredytobiorcom (Dz.U. z 2022 r. poz. 1488).

Zmiany weszły w życie 29 lipca 2022 r.

Oznacza to, że od tej daty przepisy ustawy o rachunkowości stosuje się, z zastrzeżeniem ust. 3, do mających siedzibę lub miejsce sprawowania zarządu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej:

- §
- 1) *spółek handlowych (osobowych i kapitałowych, w tym również w organizacji) oraz spółek cywilnych, z zastrzeżeniem pkt 2, a także innych osób prawnych, z wyjątkiem Skarbu Państwa i Narodowego Banku Polskiego;*
 - 2) *osób fizycznych, spółek cywilnych osób fizycznych, spółek cywilnych osób fizycznych i przedsiębiorstwa w spadku, spółek jawnych osób fizycznych, spółek partnerskich oraz przedsiębiorstw w spadku działających zgodnie z ustawą z dnia 5 lipca 2018 r. o zarządzie sukcesyjnym przedsiębiorstwem osoby fizycznej i innych ułatwieniach związanych z sukcesją przedsiębiorstw (Dz.U. z 2021 r. poz. 170), jeżeli ich przychody netto ze sprzedaży towarów, produktów i operacji finansowych za poprzedni rok obrotowy wyniosły co najmniej równowartość w walucie polskiej 2 000 000 euro;*
 - 2a) *przedsiębiorstw w spadku działających zgodnie z ustawą z dnia 5 lipca 2018 r. o zarządzie sukcesyjnym przedsiębiorstwem osoby fizycznej i innych ułatwieniach związanych z sukcesją przedsiębiorstw, jeżeli na dzień poprzedzający dzień otwarcia spadku prowadzone były księgi rachunkowe;*
 - 3) ***jednostek organizacyjnych działających na podstawie Prawa bankowego, przepisów o obrocie papierami wartościowymi, przepisów o świadczeniu usług finansowania społecznościowego dla przedsięwzięć gospodarczych, przepisów o funduszach inwestycyjnych i zarządzaniu alternatywnymi funduszami inwestycyjnymi, przepisów o działalności ubezpieczeniowej i reasekuracyjnej, przepisów o spółdzielczych kasach oszczędnościowo-kredytowych lub przepisów o organizacji i funkcjonowaniu funduszy emerytalnych, bez względu na wielkość przychodów;***
 - 4) *gmin, powiatów, województw i ich związków, a także:*

- a) państwowych, gminnych, powiatowych i wojewódzkich jednostek budżetowych,
- b) gminnych, powiatowych i wojewódzkich zakładów budżetowych;
- 5) jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej, z wyjątkiem spółek, o których mowa w pkt 1 i 2;
- 6) oddziałów i przedstawicielstw przedsiębiorców zagranicznych w rozumieniu przepisów ustawy z 6 marca 2018 r. o zasadach uczestnictwa przedsiębiorców zagranicznych i innych osób zagranicznych w obrocie gospodarczym na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej (Dz.U. z 2022 r. poz. 470);
- 7) jednostek niewymienionych w pkt 1–6, jeżeli otrzymują one na realizację zadań zleconych dotacje lub subwencje z budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego lub funduszy celowych – od początku roku obrotowego, w którym dotacje lub subwencje zostały im przyznane.

W wyniku zmian w art. 64 ustawy o rachunkowości badaniu podlegają roczne skonsolidowane sprawozdania finansowe grup kapitałowych oraz roczne sprawozdania finansowe – kontynuujących działalność:

- §**
- 1) banków krajowych, oddziałów instytucji kredytowych, oddziałów banków zagranicznych, zakładów ubezpieczeń, zakładów reasekuracji, głównych oddziałów i oddziałów zakładów ubezpieczeń, głównych oddziałów i oddziałów zakładów reasekuracji oraz oddziałów zagranicznych firm inwestycyjnych;
 - 1a) spółdzielczych kas oszczędnościowo-kredytowych;
 - 2) **jednostek działających na podstawie przepisów o obrocie papierami wartościowymi, przepisów o świadczeniu usług finansowania społecznościowego dla przedsięwzięć gospodarczych oraz przepisów o funduszach inwestycyjnych i zarządzaniu alternatywnymi funduszami inwestycyjnymi oraz jednostek, o których mowa w art. 2 ust. 2b;**
 - 2a) jednostek działających na podstawie przepisów o organizacji i funkcjonowaniu funduszy emerytalnych;
 - 2b) krajowych instytucji płatniczych i instytucji pieniądza elektronicznego;
 - 3) spółek akcyjnych, z wyjątkiem spółek będących na dzień bilansowy w organizacji;
 - 4) pozostałych jednostek, które w poprzedzającym roku obrotowym, za który sporządzono sprawozdania finansowe, spełniły co najmniej dwa z następujących warunków:
 - a) średnioroczne zatrudnienie w przeliczeniu na pełne etaty wyniosło co najmniej **50 osób**,

- b) suma aktywów bilansu na koniec roku obrotowego stanowiła równowartość w walucie polskiej co najmniej 2 500 000 euro,
- c) przychody netto ze sprzedaży towarów i produktów oraz operacji finansowych za rok obrotowy stanowiły równowartość w walucie polskiej co najmniej 5 000 000 euro.

Następna zmiana w ustawie o rachunkowości, dotycząca modyfikacji art. 66 ust. 6 pkt 2 ustawy o rachunkowości, w brzmieniu ustalonym przez art. 2 ustawy z 8 lutego 2023 r. o zmianie ustawy o szczególnych rozwiązaniach w zakresie niektórych źródeł ciepła w związku z sytuacją na rynku paliw oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2023 r. poz. 295), ma charakter jedynie techniczny. Weszła w życie 15 lutego 2023 r. Obecnie ta regulacja prawna zyskała brzmienie:

§ *Badanie sprawozdania finansowego przeprowadzone z naruszeniem przepisów (...) art. 5 oraz art. 17 ust. 1 akapit drugi i ust. 3 rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 537/2014 z dnia 16 kwietnia 2014 r. w sprawie szczegółowych wymogów dotyczących ustawowych badań sprawozdań finansowych jednostek interesu publicznego, uchylającego decyzję Komisji 2005/909/WE, w przypadku badania ustawowego jednostki zainteresowania publicznego w rozumieniu art. 2 pkt 9 ustawy o biegłych rewidentach – jest nieważne z mocy prawa.*

Należy również wspomnieć o zmianach, które nie zostały wprowadzone wprost do ustawy o rachunkowości, ale muszą być uwzględnione w księgach rachunkowych oraz w sprawozdaniu finansowym. Jak wynika z art. 7aa ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, w związku z rozpoczęciem stosowania opodatkowania w formie estońskiego CIT, należy zamknąć księgi rachunkowe na dzień poprzedzający zmianę formy opodatkowania, a co za tym idzie, istnieje obowiązek sporządzenia dodatkowego sprawozdania finansowego. Sprawozdanie to nie jest jednak sprawozdaniem rocznym, dlatego nie podlega zatwierdzeniu oraz nie podlega złożeniu do KRS.

Artykuł 7aa ustawy o CIT nakazuje jednostkom wyodrębnić w kapitale własnym spółki na ostatni dzień roku podatkowego poprzedzającego pierwszy rok opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek następujące informacje:

- §**
- 1) *kwotę zysków niepodzielonych i kwotę zysków podzielonych odniesione na kapitały, wypracowanych w latach poprzedzających pierwszy rok opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek oraz*
 - 2) *kwotę niepokrytych strat poniesionych w latach poprzedzających pierwszy rok opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek.*

Oznacza to konieczność wprowadzenia odrębnych pozycji w kapitale własnym oraz dodanie odrębnych kont kapitałowych w księgach rachunkowych.

Podatnicy stosujący zasady opodatkowania w formie estońskiego CIT muszą również pamiętać o przepisach art. 28d ustawy o CIT. Uregulowano w nich sposób prowadzenia ksiąg rachunkowych oraz sporządzania sprawozdania finansowego, tj.:

§

1. Podatnik opodatkowany ryczałtem od dochodów spółek, zwanym dalej w niniejszym rozdziale „ryczałtem”, jest obowiązany do prowadzenia ksiąg rachunkowych oraz sporządzania sprawozdań finansowych na podstawie przepisów o rachunkowości w sposób zapewniający prawidłowe określenie:

- 1) wysokości zysku (straty) netto, podstawy opodatkowania i wysokości należnego podatku oraz
- 2) w kapitale własnym:
 - a) kwoty zysków niepodzielonych i kwoty zysków podzielonych odniesione na kapitały, wypracowanych w latach opodatkowania ryczałtem, oraz
 - b) kwoty niepokrytych strat poniesionych w latach opodatkowania ryczałtem.

2. Podatnik i jego następca prawny są obowiązani wykazywać wyodrębnienie w kapitale własnym zysków lub strat, o których mowa w ust. 1 pkt 2, w sprawozdaniu finansowym sporządzanym zgodnie z przepisami o rachunkowości do roku wypłaty tych zysków lub pokrycia tych strat.