

UPROSZCZENIA W RACHUNKOWOŚCI

Pytania i odpowiedzi

Michał Topulniak

UPROSZCZENIA W RACHUNKOWOŚCI

Pytania i odpowiedzi

Michał Topulniak

Stan prawny na 15 maja 2024 r.

Wydawca
Grzegorz Jarecki

Redaktor prowadzący
Kinga Zajęc

Projekt okładek serii
Wojtek Janikowski, Przemek Dębowski

prawolubni

Ta książka jest wspólnym dziełem twórcy i wydawcy. Prosimy, byś przestrzegał przystępujących im praw. Książkę możesz udostępnić osobom bliskim lub osobiście znanym, ale nie publikuj jej w internecie. Jeśli cytujesz fragmenty, nie zmieniaj ich treści i koniecznie zaznacz, czyje to dzieło. A jeśli musisz skopiować część, rób to jedynie na użytek osobisty.

Szanujemy prawo i własność
Więcej na www.legalnakultura.pl
Polska Izba Książki

© Copyright by Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., 2024

ISBN 978-83-8358-804-9

Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o.
Dział Praw Autorskich
01-208 Warszawa, ul. Przyokopowa 33
tel. +48 728 313 462
e-mail: PL-ksiazki@wolterskluwer.com

księgarnia internetowa www.profinfo.pl

SPIS TREŚCI

Wykaz skrótów	11
Wstęp	13
Rozdział I	
Jednostki mikro i małe	15
1. Uproszczenia w rachunkowości dla jednostek małych.....	15
2. Sprawozdanie finansowe spółki opodatkowanej CIT estońskim	20
3. Jednostka mikro a sprawozdanie finansowe dla jednostki małej	23
4. CIT estoński a status jednostki mikro	25
5. Wybiórcze stosowanie uproszczeń przez jednostki mikro	27
6. Przekroczenie warunków dla jednostki mikro.....	29
7. Spółka akcyjna jako jednostka mikro	31
8. Stosowanie niektórych uproszczeń dla jednostek małych	32
9. Obowiązek sporządzania zestawienia zmian w kapitale własnym i przepływów pieniężnych przez osoby fizyczne	33
10. Przekroczenie kryteriów jednostki małej w jednym roku.....	35
11. Możliwość sporządzania uproszczonego sprawozdania po przekroczeniu kryteriów.....	37
12. Podejmowanie uchwały o sporządzaniu sprawozdania dla jednostek mikro lub małych.....	38

13. Stosowanie uproszczeń po przekroczeniu kryteriów jednostki mikro	40
14. Podział spółki a stosowanie uproszczeń dla jednostki małej	42
15. Mała istotność rezerwy na świadczenia pracownicze.....	43
16. Ujawnianie leasingu w informacjach uzupełniających do bilansu jednostki mikro.....	45
17. Status jednostki małej a inne uproszczenia przewidziane ustawą.....	48
18. Brak stosowania uproszczeń po przekroczeniu warunków	51
19. Ograniczenia stosowania uproszczeń w spółce z o.o.	52
20. Rezerwy na świadczenia pracownicze w stowarzyszeniu.....	54
21. Ustalanie limitów do uproszczeń a przejście na CIT estoński w trakcie roku.....	56

Rozdział II

Leasing, instrumenty finansowe, podatek odroczony	59
22. Kwalifikacja leasingu instalacji fotowoltaicznej.....	59
23. Traktowanie komputerów jako jeden środek trwały.....	61
24. Utrata możliwości stosowania uproszczeń w leasingu	65
25. Przejście spółki na estoński CIT a przekwalifikowanie umów leasingu	67
26. Kwalifikacja leasingu w jednostkach małych.....	70
27. Ujmowanie aktywów z tytułu leasingu u leasingodawcy.....	72
28. Uproszczony leasing samochodu osobowego.....	75
29. Przeszacowanie krótkoterminowych aktywów finansowych wycenianych w skorygowanej cenie nabycia.....	79
30. Wycena zobowiązań finansowych przeznaczonych do sprzedaży.....	82
31. Wycena zobowiązania z tytułu leasingu finansowego po przekroczeniu limitów dla uproszczeń.....	84
32. Wycena udzielonych pożyczek krótkoterminowych w spółce podlegającej badaniu.....	86
33. Korzystanie z uproszczeń w zakresie podatku odroczonego oraz leasingu przez spółki komunalne.....	87

Rozdział III

Środki trwałe i wartości niematerialne i prawne.....	91
34. Uwzględnianie urządzeń peryferyjnych w wartości początkowej i jednorazowa amortyzacja komputerów.....	91
35. Ewidencja dokumentacji technicznej o nieistotnej wartości.....	95
36. Ujmowanie ulepszenia środka trwałego	96
37. Jednorazowe umorzenie przyczepki o wartości 6000 zł.....	100
38. Spis z natury środków trwałych jednorazowo odpisanych w ciężar kosztów	104
39. Ewidencja wyposażenia o łącznie istotnej wartości	108
40. Jednorazowa amortyzacja niskocennych środków trwałych	115
41. Jednorazowa amortyzacja w spółce opodatkowanej CIT estońskim.....	121
42. Usuwanie środków trwałych z ewidencji po zmianie progu istotności	125
43. Ewidencja użytkowanej dłużej niż rok niszczarki o niewielkiej wartości	128
44. Zakup programu antywirusowego o niskiej wartości	132
45. Różne progi dla ewidencji środków trwałych	133
46. Ewidencja zakupu telefonu komórkowego o małej wartości.....	138
47. Moment rozpoczęcia amortyzacji.....	142
48. Brak amortyzacji bilansowej budynków i lokali mieszkalnych.....	143
49. Jednorazowa amortyzacja przy CIT estońskim.....	144
50. Stosowanie zasad określonych w przepisach podatkowych przez spółki komandytowe	147
51. Ewidencja subskrypcji o niskiej wartości	149
52. Odstępstwo od weryfikacji okresów i stawek amortyzacji dla środków trwałych o wartości niższej niż 10 000 zł.....	151
53. Korekta wartości początkowej po przyjęciu wartości niematerialnej i prawnej do używania	153
54. Ewidencja zakupu certyfikatu kwalifikowanego	155
55. Zrównanie odpisów podatkowych i bilansowych	156

56. Wyliczenie kosztu wytworzenia środka trwałego po uśrednionej stawce wynagrodzeń.....	158
57. Zmiana zasad uznawania środków trwałych przez spółkę opodatkowaną CIT estońskim	161
58. Uproszczona ewidencja wartości niematerialnych według MSR	166

Rozdział IV

Zapasy	169
59. Ewidencja zakupu testerów i próbek towarów	169
60. Uproszczona ewidencja przy sprzedaży internetowej.....	171
61. Ewidencja materiałów w działalności dentystycznej	174
62. Ujmowanie kosztów transportu przy ewidencji towarów według cen zakupu.....	177
63. Ewidencja działalności produkcyjnej na kontach zespołu 4	178
64. Uproszczona wycena surowców	181
65. Uwzględnianie cła w cenie zakupu towarów.....	182
66. Ujmowanie kosztów przystosowania towarów do sprzedaży.....	184
67. Wycena produkcji w toku.....	187
68. Zmiana wysokości ceny ewidencyjnej.....	189
69. Wycena produktów przy ewidencji ilościowej	190
70. Wycena towarów według szczegółowej identyfikacji cen rzeczywistych.....	194
71. Zasady ewidencji towarów w różnych punktach sprzedaży	196
72. Wycena różnych grup zapasów	198
73. Koszty amortyzacji przed rozpoczęciem produkcji	200
74. Uwzględnianie kosztów amortyzacji maszyn i hali produkcyjnej w koszcie wytworzenia produktów	203
75. Stosowanie uproszczeń tylko dla jednej grupy zapasów	205
76. Uproszczenia w ewidencji opakowań.....	206

Rozdział V

Zamykanie ksiąg rachunkowych	209
77. Zamknięcie ksiąg rachunkowych przy przekształceniu spółki jawnej w komandytową	209
78. Niezamykanie ksiąg przy przekształceniu spółek osobowych	211
79. Zamykanie ksiąg rachunkowych w przypadku połączenia spółek.....	212
80. Zamknięcie ksiąg przy przekształceniu spółki cywilnej w komandytową.....	214
81. Zamknięcie ksiąg rachunkowych a metoda połączenia spółek.....	216
82. Przekształcenie spółki z o.o. spółki komandytowej w spółkę z o.o. a zamknięcie ksiąg.....	217
83. Okres sprawozdania finansowego w przypadku zawieszenia działalności.....	218
84. Brak możliwości niezamykania ksiąg przy dokonywaniu płatności w okresie zawieszenia działalności.....	219
85. Brak wniosku o wznowienie działalności a obowiązek sporządzenia sprawozdania finansowego	221

Rozdział VI

Inne uproszczenia wynikające z zasady istotności	225
86. Rezerwy na odprawy emerytalne i nagrody jubileuszowe w spółkach będących własnością gminy	225
87. Ewidencja nieistotnych przychodów lat ubiegłych	227
88. Wycena nieodpłatnie otrzymanych próbek i testerów.....	229
89. Ewidencja kosztów wykonanych pomiarów czynników szkodliwych ważnych 2 lata	231
90. Uproszczona ewidencja bonusu za zrealizowane obroty....	232
91. Rozliczanie corocznych kosztów przeglądów maszyn.....	234
92. Odstąpienie od tworzenia rezerw na świadczenia pracownicze.....	236
93. Ewidencja zwrotu podatku od nieruchomości będącej przedmiotem dzierżawy	238
94. Rezerwy emerytalne i urlopowe w spółce opodatkowanej CIT estońskim.....	240

95. Rozliczanie kosztów szkolenia na przełomie lat obrotowych.....	242
96. Ewidencja faktury za kontrolę wizytówki na 60 miesięcy	244
97. Rozliczanie przeglądu technicznego samochodu	245
98. Ewidencja kosztu świadectwa kierowcy wydanego na 5 lat	247
99. Ujęcie zgłoszenia znaku towarowego	248
100. Przeliczanie faktur sprzedażowych wystawionych w walucie obcej	250
101. Progi istotności w polityce rachunkowości	251
102. Brak rezerw na nagrody jubileuszowe i odprawy emerytalne z uwagi na wartość poniżej progu istotności.....	254
103. Ujęcie faktury korygującej z tytułu dużego wolumenu zakupów	256
104. Moment ujęcia kosztów składek ZUS od przychodu pracownika	258
105. Zwiększenie ceny nabycia towarów o wartość usług	259
106. Ewidencja przychodów z usług doradczych	261
107. Moment ujęcia kosztów w księgach rachunkowych.....	264
108. Uproszczona ewidencja przychodów i kosztów w stowarzyszeniu.....	266

WYKAZ SKRÓTÓW

Akty prawne

- k.s.h. – ustawa z 15.09.2000 r. – Kodeks spółek handlowych (Dz.U. z 2024 r. poz. 18 ze zm.)
- KSR 5 – komunikat Ministra Finansów z 28.06.2018 r. w sprawie ogłoszenia uchwały Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie przyjęcia aktualizacji Krajowego Standardu Rachunkowości Nr 5 „Leasing, najem i dzierżawa” (Dz.Urz. MF poz. 77)
- KSR 6 – komunikat nr 2 Ministra Finansów z 21.03.2014 r. w sprawie ogłoszenia uchwały Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie przyjęcia znowelizowanego Krajowego Standardu Rachunkowości Nr 6 „Rezerwy, bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów, zobowiązania warunkowe” (Dz.Urz. MF poz. 12)
- KSR 7 – komunikat Ministra Finansów z 27.12.2018 r. w sprawie ogłoszenia uchwały Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie przyjęcia aktualizacji Krajowego Standardu Rachunkowości Nr 7 „Zmiany zasad (polityki) rachunkowości, wartości szacunkowych, poprawianie błędów, zdarzenia następujące po dniu bilansowym – ujęcie i prezentacja” (Dz.Urz. MF z 2019 r. poz. 2)
- KSR 11 – komunikat Ministra Rozwoju i Finansów z 25.05.2017 r. w sprawie ogłoszenia uchwały Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie przyjęcia Krajowego Standardu Rachunkowości Nr 11 „Środki trwałe” (Dz.Urz. MRiF poz. 105)
- KSR 13 – komunikat Ministra Finansów z 15.05.2019 r. w sprawie ogłoszenia uchwały Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie przyjęcia Krajowego Standardu Rachunkowości Nr 13 „Koszt wytworzenia jako podstawa wyceny produktów” (Dz.Urz. MF poz. 60)

- pr. przed. – ustawa z 6.03.2018 r. – Prawo przedsiębiorców (Dz.U. z 2024 r. poz. 236 ze zm.)
- r.i.f. – rozporządzenie Ministra Finansów z 12.12.2001 r. w sprawie szczegółowych zasad uznawania, metod wyceny, zakresu ujawniania i sposobu prezentacji instrumentów finansowych (Dz.U. z 2017 r. poz. 277)
- u.k.r.s. – ustawa z 20.08.1997 r. o Krajowym Rejestrze Sądowym (Dz.U. z 2023 r. poz. 685 ze zm.)
- u.d.p.p.w. – ustawa z 24.04.2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie (Dz.U. z 2023 r. poz. 571)
- u.p.d.o.p. – ustawa z 15.02.1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2023 r. poz. 2805 ze zm.)
- u.r. – ustawa z 29.09.1994 r. o rachunkowości (Dz.U. z 2023 r. poz. 120 ze zm.)

Inne

- IASB – Rada ds. Międzynarodowych Standardów Rachunkowości
- KRS – Krajowy Rejestr Sądowy
- KŚT – Klasyfikacja Środków Trwałych
- MSSF – Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej
- NFZ – Narodowy Fundusz Zdrowia
- NSA – Naczelny Sąd Administracyjny
- OPP – Organizacja Pożytku Publicznego
- PZ – przyjęcie zewnętrzne
- RMK – rozliczenia międzyokresowe kosztów
- WNiP – wartości niematerialne i prawne
- WZ – wydanie zewnętrzne
- ZUS – Zakład Ubezpieczeń Społecznych

WSTĘP

Jednostki prowadzące księgi rachunkowe muszą przestrzegać wiele reguł określających sposoby wyceny aktywów i pasywów, ustalania wyniku finansowego oraz prezentacji danych w sprawozdaniach finansowych. O ile są zasady, które powinny być bezwzględnie przestrzegane, o tyle w wielu obszarach ustawa o rachunkowości przewiduje pewne uproszczenia, które mogą ułatwić prowadzenie ksiąg. Do głównych uproszczeń przewidzianych wprost w ustawie należy zaliczyć:

- uproszczone sprawozdania finansowe jednostek mikro i małych,
- brak ujawniania leasingu w środkach trwałych i zobowiązaniach,
- niestosowanie szczególnych przepisów w sprawie wyceny instrumentów finansowych,
- odstępianie od kalkulacji podatku odroczonego,
- nietworzenie rezerw na świadczenia pracownicze,
- jednorazowa amortyzacja środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych, w tym stosowanie wprost zasad podatkowych,
- brak ewidencji magazynowej zapasów,
- odstępstwa od zamykania ksiąg rachunkowych.

Ponadto warto pamiętać o zasadzie istotności, jednej z głównych reguł prowadzenia ksiąg rachunkowych. Wiele innych uproszczeń, które nie wynikają wprost z przepisów ustawy o rachunkowości, można zaprojektować samodzielnie właśnie w oparciu o zasadę istotności. Niniejsza publikacja obrazuje najczęściej występujące i stosowane w praktyce uproszczenia, które mogą być inspiracją do poszukiwania obszarów do ułatwień w Państwa jednostkach.

Rozdział I

JEDNOSTKI MIKRO I MAŁE

1. Uproszczenia w rachunkowości dla jednostek małych

Pytanie

Jakie uproszczenia w rachunkowości można zastosować dla jednostek małych?

Odpowiedź

Jednostki spełniające warunki dla jednostek małych mogą zastosować następujące uproszczenia:

- dokonywanie kwalifikacji umów leasingu i podobnych według zasad określonych w przepisach podatkowych,
- rezygnacja z zachowania zasady ostrożności przy wycenie poszczególnych składników aktywów i pasywów w zakresie tworzenia odpisów aktualizujących wartość aktywów oraz rezerw na znane jednostce ryzyko, grożące straty oraz skutki innych zdarzeń (tylko niektóre jednostki małe),
- odstąpienie od kalkulacji niewykorzystanych zdolności produkcyjnych,
- niestosowanie przepisów szczególnych dotyczących wyceny instrumentów finansowych,

- dokonywanie odpisów amortyzacyjnych lub umorzeniowych od środków trwałych według zasad określonych w przepisach podatkowych (tylko niektóre jednostki małe),
- odstąpienie od ustalania aktywów i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego,
- nietworzenie biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów dotyczących przyszłych świadczeń na rzecz pracowników, w tym świadczeń emerytalnych (tylko niektóre jednostki małe),
- możliwość niesporządzania sprawozdania z działalności,
- sporządzanie sprawozdania finansowego zgodnie z załącznikiem nr 5 do u.r.

Uzasadnienie

Zgodnie z art. 3 ust. 1c u.r., jednostkami małymi w rozumieniu ustawy są:

- 1) spółki, o których mowa w art. 2 ust. 1 pkt 1 u.r., inne osoby prawne, jednostki, o których mowa w art. 2 ust. 1 pkt 2 u.r., oraz oddziały przedsiębiorców zagranicznych w rozumieniu przepisów ustawy z 6.03.2018 r. o zasadach uczestnictwa przedsiębiorców zagranicznych i innych osób zagranicznych w obrocie gospodarczym na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej¹, jeżeli jednostki te w roku obrotowym, za który sporządzają sprawozdanie finansowe, oraz w roku poprzedzającym ten rok obrotowy, a w przypadku jednostek rozpoczynających działalność albo prowadzenie ksiąg rachunkowych w sposób określony ustawą – w roku obrotowym, w którym rozpoczęły działalność albo prowadzenie ksiąg rachunkowych w sposób określony ustawą, nie przekroczyły co najmniej dwóch z następujących trzech wielkości:
 - a) 25 500 000 zł – w przypadku sumy aktywów bilansu na koniec roku obrotowego,
 - b) 51 000 000 zł – w przypadku przychodów netto ze sprzedaży towarów i produktów za rok obrotowy,

¹ Dz.U. z 2022 r. poz. 470.

- c) 50 osób – w przypadku średniorocznego zatrudnienia w przeliczeniu na pełne etaty,
- 2) osoby fizyczne, spółki cywilne osób fizycznych, spółki cywilne osób fizycznych i przedsiębiorstwa w spadku, spółki jawne osób fizycznych, spółki partnerskie oraz przedsiębiorstwa w spadku działające zgodnie z ustawą z 5.07.2018 r. o zarządzie sukcesyjnym przedsiębiorstwem osoby fizycznej i innych ułatwieniach związanych z sukcesją przedsiębiorstw², które stosują zasady rachunkowości na podstawie art. 2 ust. 2 u.r.,
- 3) jednostka, o której mowa w art. 2 ust. 1 pkt 2a u.r., jeżeli na dzień poprzedzający dzień otwarcia spadku była jednostką małą,
– w stosunku do których organ zatwierdzający podjął decyzję w sprawie sporządzania sprawozdania finansowego z zastosowaniem art. 46 ust. 5 pkt 5, art. 47 ust. 4 pkt 5, art. 48 ust. 4, art. 48a ust. 4, art. 48b ust. 5 lub art. 49 ust. 5 u.r.

Z kolei uproszczenia dla jednostek małych oraz jednostek, które z uwagi na wartości sumy bilansowej, przychodów i zatrudnienia spełniają kryteria jednostek małych, zawarte są w następujących przepisach:

- art. 3 ust. 6 u.r.: jednostki, z wyjątkiem jednostek, o których mowa w art. 3 ust. 1e pkt 1–6 u.r., które za poprzedni rok obrotowy nie przekroczyły co najmniej dwóch z następujących trzech wielkości:
 - 1) 25 500 000 zł – w przypadku sumy aktywów bilansu na koniec roku obrotowego,
 - 2) 51 000 000 zł – w przypadku przychodów netto ze sprzedaży towarów i produktów za rok obrotowy,
 - 3) 50 osób – w przypadku średniorocznego zatrudnienia w przeliczeniu na pełne etaty
– mogą dokonywać kwalifikacji umów, o których mowa w art. 3 ust. 4 u.r., według zasad określonych w przepisach podatkowych i nie stosować przepisów art. 3 ust. 4 i 5 u.r.;
- art. 7 ust. 2b i 2c u.r.: jednostka mikro, o której mowa w art. 3 ust. 1a pkt 1, 2a, 4 i 5 oraz ust. 1b, jednostka mała oraz jednostka, o której mowa w art. 3 ust. 2 i ust. 3 pkt 1 i 2 u.d.p.p.w., która speł-

² Dz.U. z 2021 r. poz. 170.

nia warunki określone w art. 3 ust. 1c pkt 1 albo ust. 1d u.r., może zrezygnować z zachowania zasady ostrożności przy wycenie poszczególnych składników aktywów i pasywów w zakresie tworzenia odpisów aktualizujących wartość aktywów oraz rezerw na znane jednostce ryzyko, grożące straty oraz skutki innych zdarzeń. Przepisu tego nie stosuje się do spółek kapitałowych, spółek komandytowo-akcyjnych i spółek jawnych lub komandytowych, których wszystkimi współnikami ponoszącymi nieograniczoną odpowiedzialność są spółki kapitałowe, spółki komandytowo-akcyjne lub spółki z innych państw o podobnej do tych spółek formie prawnej;

- art. 28 ust. 4a u.r.: jednostki, z wyjątkiem jednostek, o których mowa w art. 3 ust. 1e pkt 1–6 u.r., które za poprzedni rok obrotowy nie przekroczyły co najmniej dwóch z następujących trzech wielkości:
 - 1) 25 500 000 zł – w przypadku sumy aktywów bilansu na koniec roku obrotowego,
 - 2) 51 000 000 zł – w przypadku przychodów netto ze sprzedaży towarów i produktów za rok obrotowy,
 - 3) 50 osób – w przypadku średniorocznego zatrudnienia w przeliczeniu na pełne etaty– mogą przy obliczaniu kosztu wytworzenia produktu zgodnie z art. 28 ust. 3 u.r. do kosztów bezpośrednich doliczyć koszty pośrednie związane z wytworzeniem tego produktu, niezależnie od poziomu wykorzystania zdolności produkcyjnych. Ustalony w ten sposób koszt wytworzenia nie może być wyższy od możliwej do uzyskania ceny sprzedaży netto;
- art. 28b u.r.: jednostki, które za poprzedni rok obrotowy nie przekroczyły co najmniej dwóch z następujących trzech wielkości:
 - 1) 25 500 000 zł – w przypadku sumy aktywów bilansu na koniec roku obrotowego,
 - 2) 51 000 000 zł – w przypadku przychodów netto ze sprzedaży towarów i produktów za rok obrotowy,
 - 3) 50 osób – w przypadku średniorocznego zatrudnienia w przeliczeniu na pełne etaty– mogą nie stosować przepisów wydanych na podstawie art. 81 ust. 2 pkt 4 u.r., czyli rozporządzenia Ministra Finansów

z 12.12.2001 r. w sprawie szczegółowych zasad uznawania, metod wyceny, zakresu ujawniania i sposobu prezentacji instrumentów finansowych.

Powyższego przepisu nie stosuje się do jednostek, o których mowa w art. 3 ust. 1e pkt 1–6 u.r., oraz jednostek mikro;

- art. 32 ust. 7 i 8 u.r.: jednostka mikro, jednostka mała oraz jednostka, o której mowa w art. 3 ust. 2 i ust. 3 pkt 1 i 2 u.d.p.p.w., która spełnia warunki określone w art. 3 ust. 1c pkt 1 albo ust. 1d u.r., może dokonywać odpisów amortyzacyjnych lub umorzeniowych od środków trwałych według zasad określonych w przepisach podatkowych. Przepisu tego nie stosuje się do spółek kapitałowych, spółek komandytowo-akcyjnych i spółek jawnych lub komandytowych, których wszystkimi współnikami ponoszącymi nieograniczoną odpowiedzialność są spółki kapitałowe, spółki komandytowo-akcyjne lub spółki z innych państw o podobnej do tych spółek formie prawnej;
- art. 37 ust. 10 i 11 u.r.: jednostki, które za poprzedni rok obrotowy nie przekroczyły co najmniej dwóch z następujących trzech wielkości:
 - 1) 25 500 000 zł – w przypadku sumy aktywów bilansu na koniec roku obrotowego,
 - 2) 51 000 000 zł – w przypadku przychodów netto ze sprzedaży towarów i produktów za rok obrotowy,
 - 3) 50 osób – w przypadku średniorocznego zatrudnienia w przeliczeniu na pełne etaty– mogą odstąpić od ustalania aktywów i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego.

Powyższego przepisu nie stosuje się do jednostek, o których mowa w art. 3 ust. 1e pkt 1–6 u.r.;

- art. 39 ust. 6 i 7 u.r.: jednostka mikro, jednostka mała oraz jednostka, o której mowa w art. 3 ust. 2 i ust. 3 pkt 1 i 2 u.d.p.p.w., która spełnia warunki określone w art. 3 ust. 1c pkt 1 albo ust. 1d u.r., może nie tworzyć biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów dotyczących przyszłych świadczeń na rzecz pracowników, w tym świadczeń emerytalnych. Przepisu tego nie stosuje się do spółek kapitałowych, spółek komandytowo-akcyjnych i spółek jawnych lub komandytowych, których wszystkimi współnikami pono-

szącymi nieograniczoną odpowiedzialność są spółki kapitałowe, spółki komandytowo-akcyjne lub spółki z innych państw o podobnej do tych spółek formie prawnej;

- art. 49 ust. 5 i 6 u.r.: jednostka mała, która ma obowiązek sporządzenia sprawozdania z działalności zgodnie z art. 49 ust. 1 u.r., może nie sporządzać tego sprawozdania, pod warunkiem że w informacji dodatkowej przedstawi informacje dotyczące nabycia udziałów własnych, o których mowa w art. 49 ust. 2 pkt 5 u.r. Jednostka mała i jednostka mikro mogą nie wykazywać w sprawozdaniu z działalności wskaźników oraz informacji, o których mowa w art. 49 ust. 3 pkt 2 u.r.;
- art. 46–48b u.r.: z przepisów tych wynika, że jednostka mała może sporządzać sprawozdanie finansowe zgodnie z załącznikiem nr 5 do u.r., a także nie ma obowiązku sporządzania zestawienia zmian w kapitale (funduszu) własnym i rachunku przepływów pieniężnych (nawet jeżeli podlega obowiązkowi badania sprawozdania finansowego).

Uwagi

Polecam komentarz D. Mikulskiej, *Sprawozdawczość jednostek małych*, LEX.

2. Sprawozdanie finansowe spółki opodatkowanej CIT estońskim

Pytanie

Nowo powstała spółka na CIT estońskim sporządza sprawozdanie finansowe.

Zgodnie z którym załącznikiem z ustawy ma zostać sporządzony bilans i rachunek zysków i start?

Spółka nie zatrudnia pracowników. Przychody netto ze sprzedaży wynoszą 7 020 188,64 zł. Suma bilansowa wynosi 3 604 087,26 zł.

Odpowiedź

Nowo powstała spółka może w tym przypadku sporządzić sprawozdanie finansowe w uproszczonym zakresie dla jednostek małych (załącznik nr 5 do u.r.) lub w pełnym zakresie dla tzw. jednostek dużych (załącznik nr 1). Przekracza natomiast kryteria dla jednostek mikro (załącznik nr 4). Przy czym warto zauważyć, że domyślnie sprawozdanie należy sporządzić zgodnie z załącznikiem nr 1. W przypadku chęci skorzystania z uproszczeń i sporządzenia sprawozdania zgodnie z załącznikiem nr 5, organ zatwierdzający sprawozdanie finansowe powinien w tym zakresie podjąć decyzję.

Uzasadnienie

Zgodnie z art. 46 ust. 5 u.r. – bilans powinien zawierać informacje w zakresie ustalonym:

- 1) dla jednostek innych niż banki, zakłady ubezpieczeń i zakłady reasekuracji – w załączniku nr 1 do u.r.;
- 2) dla banków – w załączniku nr 2 do u.r.;
- 3) dla zakładów ubezpieczeń i zakładów reasekuracji – w załączniku nr 3 do u.r.;
- 4) dla jednostek mikro sporządzających uproszczony bilans – w załączniku nr 4 do u.r.;
- 5) dla jednostek małych sporządzających uproszczony bilans – w załączniku nr 5 do u.r.;
- 6) dla jednostek, o których mowa w art. 3 ust. 2 u.d.p.p.w., z wyjątkiem spółek kapitałowych, oraz jednostek, o których mowa w art. 3 ust. 3 pkt 1 i 2 u.d.p.p.w. – w załączniku nr 6 do u.r.

Z kolei stosownie do art. 3 ust. 1c pkt 1 u.r. jednostkami małymi w rozumieniu ustawy są m.in. spółki, o których mowa w art. 2 ust. 1 pkt 1 u.r., inne osoby prawne, jednostki, o których mowa w art. 2 ust. 1 pkt 2 u.r.,

oraz oddziały przedsiębiorców zagranicznych, jeżeli jednostki te w roku obrotowym, za który sporządzają sprawozdanie finansowe, oraz w roku poprzedzającym ten rok obrotowy, a w przypadku jednostek rozpoczynających działalność albo prowadzenie ksiąg rachunkowych w sposób określony ustawą – w roku obrotowym, w którym rozpoczęły działalność albo prowadzenie ksiąg rachunkowych w sposób określony ustawą, nie przekroczyły co najmniej dwóch z następujących trzech wielkości:

- a) 25 500 000 zł – w przypadku sumy aktywów bilansu na koniec roku obrotowego,
- b) 51 000 000 zł – w przypadku przychodów netto ze sprzedaży towarów i produktów za rok obrotowy,
- c) 50 osób – w przypadku średniorocznego zatrudnienia w przeliczeniu na pełne etaty,

– w stosunku do których **organ zatwierdzający podjął decyzję** w sprawie sporządzania sprawozdania finansowego z zastosowaniem art. 46 ust. 5 pkt 5, art. 47 ust. 4 pkt 5, art. 48 ust. 4, art. 48a ust. 4, art. 48b ust. 5 lub art. 49 ust. 5 u.r.

Natomiast zgodnie z art. 3 ust. 1a pkt 1 u.r., jednostkami mikro w rozumieniu ustawy są m.in. spółki, o których mowa w art. 2 ust. 1 pkt 1 u.r., inne osoby prawne, a także oddziały przedsiębiorców zagranicznych, jeżeli jednostki te w roku obrotowym, za który sporządzają sprawozdanie finansowe, oraz w roku poprzedzającym ten rok obrotowy, a w przypadku jednostek rozpoczynających działalność – w roku obrotowym, w którym rozpoczęły działalność, nie przekroczyły co najmniej dwóch z następujących trzech wielkości:

- a) 1 500 000 zł – w przypadku sumy aktywów bilansu na koniec roku obrotowego,
- b) 3 000 000 zł – w przypadku przychodów netto ze sprzedaży towarów i produktów za rok obrotowy,
- c) 10 osób – w przypadku średniorocznego zatrudnienia w przeliczeniu na pełne etaty,

– w stosunku do których organ zatwierdzający podjął decyzję w sprawie sporządzania sprawozdania finansowego z zastosowaniem art. 46 ust. 5 pkt 4, art. 47 ust. 4 pkt 4, art. 48 ust. 3, art. 48a ust. 3, art. 48b ust. 4 lub art. 49 ust. 4 u.r.

3. Jednostka mikro a sprawozdanie finansowe dla jednostki małej

Pytanie

Jednostka spełnia kryteria do sporządzenia sprawozdania finansowego dla jednostek mikro. Jednakże jednostka chce sporządzić sprawozdanie finansowe według załącznika nr 5 do u.r., czyli dla jednostki małej, ale jednocześnie nie chce pełnego sprawozdania finansowego według załącznika nr 1 u.r.

Czy zgromadzenie wspólników może podjąć uchwałę o sprawozdaniu finansowym według załącznika nr 5 dla jednostki małej, skoro spełnia kryteria dla jednostki mikro?

Odpowiedź

Jeżeli jednostka spełnia kryteria zarówno dla jednostek mikro, jak i jednostek małych, to zgromadzenie wspólników może wybrać, z których uproszczeń chce skorzystać. Równie dobrze może wcale nie podejmować decyzji o uproszczeniach i sporządzać sprawozdanie finansowe zgodnie z załącznikiem nr 1 do u.r., pomimo że spełnia kryteria jednostek mikro i małych.

Uzasadnienie

Zgodnie z art. 3 ust. 1a u.r. – jednostkami mikro w rozumieniu ustawy są:

- 1) spółki, o których mowa w art. 2 ust. 1 pkt 1 u.r., inne osoby prawne, a także oddziały przedsiębiorców zagranicznych, jeżeli jednostki te w roku obrotowym, za który sporządzają sprawozdanie finansowe, oraz w roku poprzedzającym ten rok obrotowy, a w przypadku jednostek rozpoczynających działalność – w roku obrotowym, w którym rozpoczęły działalność, nie przekroczyły co najmniej dwóch z następujących trzech wielkości:

- a) 1 500 000 zł – w przypadku sumy aktywów bilansu na koniec roku obrotowego,
 - b) 3 000 000 zł – w przypadku przychodów netto ze sprzedaży towarów i produktów za rok obrotowy,
 - c) 10 osób – w przypadku średniorocznego zatrudnienia w przeliczeniu na pełne etaty;
- 2) związki zawodowe, organizacje pracodawców, izby gospodarcze, przedstawicielstwa przedsiębiorców zagranicznych, społeczno-zawodowe organizacje rolników, organizacje samorządu zawodowego, organizacje samorządu gospodarczego rzemiosła i Polskie Biuro Ubezpieczycieli Komunikacyjnych – jeżeli nie prowadzą działalności gospodarczej;
- 2a) osoby fizyczne, spółki cywilne osób fizycznych, spółki cywilne osób fizycznych i przedsiębiorstwa w spadku, spółki jawne osób fizycznych, spółki partnerskie oraz przedsiębiorstwa w spadku, jeżeli przychody netto tych jednostek ze sprzedaży towarów, produktów i operacji finansowych wyniosły równowartość w walucie polskiej nie mniej niż 2 000 000 euro i nie więcej niż 3 000 000 euro za poprzedni rok obrotowy, a w przypadku jednostek rozpoczynających działalność albo prowadzenie ksiąg rachunkowych w sposób określony ustawą – w roku obrotowym, w którym rozpoczęły działalność albo prowadzenie ksiąg rachunkowych w sposób określony ustawą;
- 3) (uchylony);
- 4) osoby fizyczne, spółki cywilne osób fizycznych, spółki cywilne osób fizycznych i przedsiębiorstwa w spadku, spółki jawne osób fizycznych, spółki partnerskie oraz przedsiębiorstwa w spadku, które stosują zasady rachunkowości na podstawie art. 2 ust. 2 u.r.;
- 5) jednostka, o której mowa w art. 2 ust. 1 pkt 2a u.r., jeżeli na dzień poprzedzający dzień otwarcia spadku była jednostką mikro,
- w stosunku do których organ zatwierdzający podjął decyzję w sprawie sporządzania sprawozdania finansowego z zastosowaniem art. 46 ust. 5 pkt 4, art. 47 ust. 4 pkt 4, art. 48 ust. 3, art. 48a ust. 3, art. 48b ust. 4 lub art. 49 ust. 4 u.r.

Natomiast stosownie do art. 3 ust. 1c u.r. jednostkami małymi w rozumieniu ustawy są:

- 1) spółki, o których mowa w art. 2 ust. 1 pkt 1 u.r., inne osoby prawne, jednostki, o których mowa w art. 2 ust. 1 pkt 2 u.r., oraz oddziały przedsiębiorców zagranicznych, jeżeli jednostki te w roku obrotowym, za który sporządzają sprawozdanie finansowe, oraz w roku poprzedzającym ten rok obrotowy, a w przypadku jednostek rozpoczynających działalność albo prowadzenie ksiąg rachunkowych w sposób określony ustawą – w roku obrotowym, w którym rozpoczęły działalność albo prowadzenie ksiąg rachunkowych w sposób określony ustawą, nie przekroczyły co najmniej dwóch z następujących trzech wielkości:
 - a) 25 500 000 zł – w przypadku sumy aktywów bilansu na koniec roku obrotowego,
 - b) 51 000 000 zł – w przypadku przychodów netto ze sprzedaży towarów i produktów za rok obrotowy,
 - c) 50 osób – w przypadku średniorocznego zatrudnienia w przeliczeniu na pełne etaty,
- 2) osoby fizyczne, spółki cywilne osób fizycznych, spółki cywilne osób fizycznych i przedsiębiorstwa w spadku, spółki jawne osób fizycznych, spółki partnerskie oraz przedsiębiorstwa w spadku, które stosują zasady rachunkowości na podstawie art. 2 ust. 2 u.r.,
- 3) jednostka, o której mowa w art. 2 ust. 1 pkt 2a u.r., jeżeli na dzień poprzedzający dzień otwarcia spadku była jednostką małą,
– w stosunku do których organ zatwierdzający podjął decyzję w sprawie sporządzania sprawozdania finansowego z zastosowaniem art. 46 ust. 5 pkt 5, art. 47 ust. 4 pkt 5, art. 48 ust. 4, art. 48a ust. 4, art. 48b ust. 5 lub art. 49 ust. 5 u.r.

4. CIT estoński a status jednostki mikro

Pytanie

Czy spółka z o.o. spełniająca kryteria do uznania za jednostkę mikro w rozumieniu przepisów ustawy o rachunkowości i sporządzająca obecnie całe sprawozdanie finansowe wg wzoru z załącznika nr 4 do u.r. (na podstawie stosownej uchwały wspólników) może pozostać przy tej

praktyce w przypadku zmiany sposobu opodatkowania CIT na ryczałt od dochodów spółek?

Jeśli tak, to czy wystarczy w sprawozdaniu finansowym dla jednostek mikro, począwszy od sprawozdania za rok poprzedzający wejście w reżim estońskiego CIT, ujawnić tylko wymagane informacje w zakresie kapitałów w pasywach bilansu i korekty wstępnej w informacji dodatkowej do bilansu?

Odpowiedź

Z przepisów nie wynika, by opodatkowanie spółki ryczałtem od dochodów (tzw. CIT estoński) uniemożliwiało sporządzenie sprawozdania finansowego z zastosowaniem uproszczeń dla jednostek mikro. Tym niemniej należy mieć na uwadze przepisy podatkowe w zakresie wyszczególnienia pewnych pozycji w ramach kapitału własnego spółki (oraz korekty wstępnej).

Uzasadnienie

Zgodnie z art. 3 ust. 1a pkt 1 u.r. – jednostkami mikro w rozumieniu ustawy są m.in. spółki, o których mowa w art. 2 ust. 1 pkt 1 u.r., jeżeli w roku obrotowym, za który sporządzają sprawozdanie finansowe, oraz w roku poprzedzającym ten rok obrotowy, a w przypadku jednostek rozpoczynających działalność – w roku obrotowym, w którym rozpoczęły działalność, nie przekroczyły co najmniej dwóch z następujących trzech wielkości:

- a) 1 500 000 zł – w przypadku sumy aktywów bilansu na koniec roku obrotowego,
- b) 3 000 000 zł – w przypadku przychodów netto ze sprzedaży towarów i produktów za rok obrotowy,
- c) 10 osób – w przypadku średniorocznego zatrudnienia w przeliczeniu na pełne etaty,

– w stosunku do których organ zatwierdzający podjął decyzję w sprawie sporządzania sprawozdania finansowego z zastosowaniem art. 46 ust. 5

pkt 4, art. 47 ust. 4 pkt 4, art. 48 ust. 3, art. 48a ust. 3, art. 48b ust. 4 lub art. 49 ust. 4 u.r.

Z kolei stosownie do art. 28d u.p.d.o.p. podatnik opodatkowany ryczałtem od dochodów spółek 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.

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

5. Wybiórcze stosowanie uproszczeń przez jednostki mikro

Pytanie

Czy jednostka mikro może sporządzić bilans oraz rachunek zysków i strat według załącznika nr 1 do u.r. i dokonać zapisu w polityce rachunkowości: „4) Spółka korzysta z następujących uproszczeń dotyczących sprawozdania finansowego przewidzianych w ustawie o rachunkowości dla jednostek mikro:”?