

Uchwała nr 5/2026
Komitetu Standardów Rachunkowości
z dnia 17 lutego 2026 r.

w sprawie przyjęcia Stanowiska Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie sprawozdania finansowego sporządzanego na szczególny dzień bilansowy, inny niż dzień kończący rok obrotowy oraz w sprawie pierwszego sporządzanego po nim rocznego sprawozdania finansowego

Na podstawie § 2 pkt 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 28 listopada 2001 r. w sprawie zakresu działania i sposobu organizacji Komitetu Standardów Rachunkowości (Dz. U. z 2021 r. poz. 1566) oraz § 5 ust. 14 wewnętrznego regulaminu działania Komitetu Standardów Rachunkowości, uchwała się, co następuje:

§ 1.

1. Komitet przyjmuje Stanowisko Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie sprawozdania finansowego sporządzanego na szczególny dzień bilansowy, inny niż dzień kończący rok obrotowy oraz w sprawie pierwszego sporządzanego po nim rocznego sprawozdania finansowego, stanowiące załącznik do niniejszej uchwały.
2. Stanowisko, o którym mowa w ust. 1, wchodzi w życie z dniem ogłoszenia w Dzienniku Urzędowym Ministra Finansów i Gospodarki oraz ma zastosowanie po raz pierwszy do sprawozdań finansowych, o których mowa w ust. 1, sporządzonych na dzień bilansowy przypadający po dniu wejścia w życie Stanowiska z możliwością jego wcześniejszego zastosowania.

§ 2.

Uchwała wchodzi w życie z dniem podjęcia.

Przewodnicząca
Komitetu Standardów Rachunkowości

Agnieszka Stachniak

/podpisano kwalifikowanym podpisem elektronicznym

Stanowisko Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie sprawozdania finansowego sporządzanego na szczególny dzień bilansowy, inny niż dzień kończący rok obrotowy oraz w sprawie pierwszego sporządzanego po nim rocznego sprawozdania finansowego

1. Cel i zakres Stanowiska

- 1.1. Celem Stanowiska jest wyjaśnienie postanowień ustawy o rachunkowości²⁾, zwanej dalej Ustawą, w odniesieniu do:
- a. 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, zwany w dalszej części Stanowiska szczególnym dniem bilansowym w zakresie:
 - i. 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. pierwszego rocznego sprawozdania finansowego sporządzonego po sporządzeniu sprawozdania finansowego na szczególny dzień bilansowy w zakresie na jaki dzień i za jaki okres sporządzane jest takie roczne sprawozdanie finansowe oraz jakie okresy porównawcze są w nim prezentowane.
- 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). W odniesieniu do takich sprawozdań finansowych jednostka stosuje wskazówki, wytyczne i wymogi zawarte w Krajowym Standardzie Rachunkowości Nr 14³⁾.

²⁾ Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz.U. z 2023 r. poz. 120 z późn. zm.).

³⁾ Krajowy Standard Rachunkowości Nr 14 „Kontynuacja działalności oraz rachunkowość jednostek przy braku kontynuowania działalności”.

- 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 przez jednostki stosujące zasady (politykę) rachunkowości określone w Ustawie oraz odpowiednio przez jednostki sporządzające sprawozdania finansowe zgodnie z MSR zdefiniowanymi w art. 2 ust. 3 Ustawy.
- 1.5. Stanowisko nie dotyczy sprawozdań sporządzanych według regulacji innych niż Ustawa, w szczególności tzw. sprawozdawczości śródrocznej emitentów papierów wartościowych dopuszczonych do obrotu na rynku regulowanym lub w alternatywnym systemie obrotu oraz sprawozdawczości jednostek sporządzanej na potrzeby organów nadzoru .
- 1.6. Stanowisko nie dotyczy sprawozdań finansowych funduszy inwestycyjnych.
- 1.7. 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 finansowe, inny niż określony w statucie lub umowie jednostki jako dzień kończący rok obrotowy; jest to dzień, na który:
 - a. Ustawa nakazuje zamknąć księgi rachunkowe:
 - i. na dzień poprzedzający zmianę formy prawnej – art. 12 ust. 2 pkt 3,
 - ii. w jednostce przejmowanej, na dzień połączenia związanego z przejściem jednostki przez inną jednostkę – art. 12 ust. 2 pkt 4,
 - iii. na dzień poprzedzający dzień podziału lub połączenia jednostek, jeżeli w wyniku podziału lub połączenia powstaje nowa jednostka – art. 12 ust. 2 pkt 5;
 - b. przepisy inne niż Ustawa nakazują zamknąć księgi lub sporządzić sprawozdanie finansowe (art. 12 ust. 2 pkt 7 oraz art. 45 ust. 1 Ustawy), w szczególności:
 - i. w związku z wypłatą przez spółkę akcyjną zaliczki na poczet dywidendy – art. 349 §2 ksh⁴⁾,
 - ii. w związku ze sporządzeniem planu przekształcenia – art. 558 §2 ksh, art. 584⁷ §2 ksh,
 - iii. w związku z przejściem na opodatkowanie ryczałtem od dochodów spółek– art. 28j ust. 5 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych⁵⁾;

⁴⁾ Ustawa z dnia 15 września 2000 r. Kodeks spółek handlowych (Dz.U. z 2024 r. poz. 18 z późn. zm.).

⁵⁾ Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2025 r. poz. 278 z późn. zm.).

- c. kierownik jednostki sporządza sprawozdanie finansowe, którego przygotowanie nie wynika z obowiązku nałożonego regulacją, a które kierownik jednostki zdecyduje się poddać pełnym rygorom Ustawy (inny dzień bilansowy, o którym mowa w art. 45 ust. 1);
- 2.2. sprawozdanie finansowe sporządzane na szczególny 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);
- 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);
- 2.5. dzień bilansowy – dzień, na który jednostka sporządza sprawozdanie finansowe (art. 3 ust. 1 pkt 10 Ustawy);
- 2.6. roczne sprawozdanie finansowe – sprawozdanie finansowe sporządzone na dzień kończący rok obrotowy i za rok obrotowy.

3. Wybrane zasady sporządzania sprawozdań finansowych

- 3.1. 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). Ponadto sprawozdania finansowe jednostek wpisanych do rejestru przedsiębiorców Krajowego Rejestru Sądowego (art. 45 ust. 1g Ustawy), 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.

⁶⁾ Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2025 r. poz. 163 z późn. zm.).

- 3.2. Kierownik jednostki sporządza sprawozdanie finansowe zgodnie z zakresem informacji określonym w Ustawie.
- 3.3. Kierownik jednostki sporządzając sprawozdanie finansowe stosuje zasady określone w Ustawie, 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).
- 3.4. Ponadto Ustawa wskazuje, że informacje zawarte w sprawozdaniu finansowym mogą być wykazywane ze szczegółowością większą niż określona w załącznikach do Ustawy, jeżeli wynika to z potrzeb lub specyfiki jednostki (art. 50 ust. 1). Sporządzając sprawozdanie finansowe kierownik jednostki uwzględnia zatem potrzeby użytkowników sprawozdania finansowego oraz potrzeby jednostki, a więc również cel sporządzenia sprawozdania finansowego.
- 3.5. Ustawa wskazuje, że jednostki spełniające definicje jednostki mikro albo jednostki małej mogą sporządzać 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 wskazuje, że rok obrotowy jest stosowany również do celów podatkowych. Jednakże zgodnie z przepisem zawartym w art. 1 Ustawy, nie reguluje ona zagadnień z zakresu opodatkowania. Fraza „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 w przypadku przepisów o cenach transferowych (art. 11a ust. 5 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych) i w przypadku opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek (art. 28e ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych). A zatem, poza przypadkami wskazanymi bezpośrednio w przepisach podatkowych, 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 od dochodów spółek ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych na ostatni dzień miesiąca poprzedzającego pierwszy miesiąc opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek 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 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), a nie kierownik jednostki. W przypadkach wymaganych przez przepisy informacja o przyjętym roku obrotowym podlega wpisaniu przez sąd rejestrowy do odpowiedniego rejestru.
- 3.9. Ponadto Ustawa (art. 12 ust. 3-3d) w niektórych przypadkach daje wybór kierownikowi jednostki w kwestii tego, czy księgi rachunkowe należy zamknąć lub nie, 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 odrębnie wymienia dzień kończący rok obrotowy (art. 12 ust. 2 pkt 1) od innych zdarzeń (art. 12 ust. 2 pkt 2-7).
- 3.11. Ustawa posługuje się dwoma odrębnymi terminami: „sprawozdanie finansowe” i „roczne sprawozdanie finansowe”. Pojęcie „sprawozdania finansowe” jest szersze, gdyż dotyczy wszystkich sprawozdań finansowych sporządzanych na dni bilansowe, na które zamyka się księgi rachunkowe (art. 12 ust. 2 Ustawy) oraz na takie dni bilansowe, które z zamknięciem ksiąg nie są związane (art. 45 ust. 1 Ustawy). Pojęcie „roczne sprawozdania finansowe” jest węższe, ponieważ dotyczy tylko sprawozdań finansowych sporządzanych na dzień kończący rok obrotowy (art. 12 ust. 2 pkt 1 Ustawy). Badaniu, zatwierdzeniu oraz złożeniu do rejestru podlegają tylko roczne sprawozdania finansowe (art. 64, art. 53, art. 69 Ustawy), chyba że inne przepisy stanowią inaczej.

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, i kończy okres sprawozdawczy, o którym mowa w art. 3 ust. 1 pkt 8 Ustawy. 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, 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, które dopuszczają w określonych tam przypadkach niezamykanie ksiąg.

- 4.3. Sprawozdania finansowe sporządzane na szczególnie dzień bilansowy, jako sprawozdania finansowe za okresy sprawozdawcze inne niż roczne, zawierają:
- a. w bilansie, dane na szczególnie dzień bilansowy oraz dane porównawcze na dzień kończący rok obrotowy bezpośrednio poprzedzający ten szczególnie dzień bilansowy (art. 46 ust. 1a Ustawy),
 - b. w rachunku zysków i strat, dane 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),
 - c. w zestawieniu zmian w kapitale (funduszu) własnym, jeśli jest sporządzane, dane za okres od początku roku obrotowego do szczególnego dnia bilansowego oraz dane porównawcze za poprzedni rok obrotowy (art. 48a ust. 2 Ustawy),
 - d. w rachunku przepływów pieniężnych, jeśli jest sporządzany, dane 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. 48b ust. 2 Ustawy),
 - e. informację dodatkową.
- 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. Spółka po przekształceniu nie spełnia definicji jednostki mikro lub jednostki małej.

Zarząd spółki z ograniczoną odpowiedzialnością zamknął księgi spółki jawnej na dzień 30 kwietnia 20X3 roku i otworzył księgi spółki z ograniczoną odpowiedzialnością na dzień 1 maja 20X3 roku oraz sporządził sprawozdanie finansowe na dzień poprzedzający zmianę formy prawnej składające się z następujących elementów:

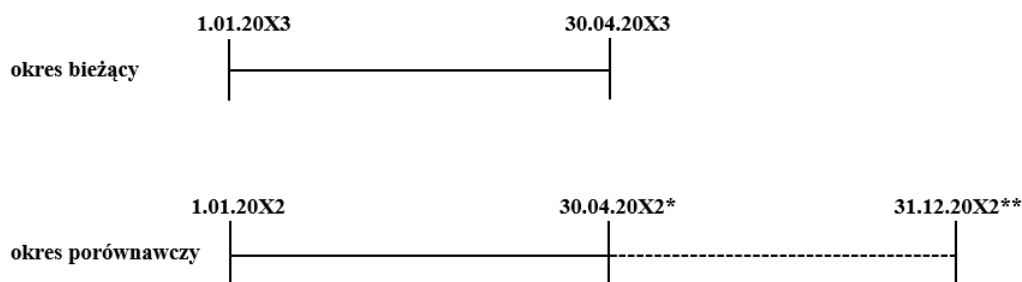
⁷⁾ Krajowy Standard Rachunkowości Nr 7 „Zmiany zasad (polityki) rachunkowości, wartości szacunkowych, poprawianie błędów, zdarzenia następujące po dniu bilansowym – ujęcie i prezentacja” (KSR 7).

- 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),
- zestawienie zmian w kapitale (funduszu) własnym 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 31 grudnia 20X2 roku (kolumna B w pliku xml),
- rachunek przepływów pieniężnych 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; dodatkowo w informacji dodatkowej jednostka ujawniła informację uzupełniającą, jakie dni i okresy są prezentowane w kolumnach A i B w pliku xml bilansu, rachunku zysków i strat, zestawienia zmian w kapitale (funduszu) własnym i rachunku przepływów pieniężnych.

Jednostka może 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 szczególnie 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 oraz rachunku przepływów pieniężnych

** dotyczy bilansu i zestawienia zmian w kapitale (funduszu) własnym

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. Może się 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 w sprawozdaniu finansowym sporządzonym na szczególny dzień bilansowy nie przyniosłoby użytkownikom korzyści proporcjonalnych do kosztów, kierownik jednostki może zastosować analogicznie zasady, określone w KSR Nr 7, dotyczące ustalania danych porównawczych prezentowanych w przypadku wystąpienia błędu lub zmiany zasad (polityki) rachunkowości. Standard ten uznaje w takich okolicznościach, że przygotowanie danych porównawczych jest praktycznie niewykonalne (pkt 2.11 KSR Nr 7). 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 KSR Nr 7). 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 oraz rachunku przepływów pieniężnych przedstawia dane porównawcze za dziesięć miesięcy i trzynaście dni poprzedniego roku obrotowego ustalając wartość przychodów, kosztów, zysków i strat oraz przepływów pieniężnych za*

trzydzieści 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 w pliku xml bilansu, rachunku zysków i strat, rachunku przepływów pieniężnych oraz zestawienia zmian w kapitale (funduszu) własnym 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, ale ich przygotowanie jest znacznie utrudnione, np. w jednostce przejmowanej, na dzień połączenia związanego z przejęciem jednostki przez inną jednostkę.

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. Jednostka jest jednostką małą i nie sporządza zestawienia zmian w kapitale (funduszu) własnym i rachunku przepływów pieniężnych. 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 w pliku xml 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 nakłada na jednostkę obowiązki dotyczące rocznych sprawozdań finansowych, tj.:
- zatwierdzania rocznych sprawozdań finansowych (art. 53 ust. 1),
 - badania rocznych sprawozdań finansowych (art. 64 ust. 1),
 - sporządzania przez określone jednostki wraz z rocznym sprawozdaniem finansowym sprawozdania z płatności (art. 63f ust. 1),
 - sporządzania przez określone jednostki wraz z rocznym sprawozdaniem finansowym sprawozdania z działalności jednostki (art. 49 ust. 1).

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

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. Dane porównawcze w rachunku zysków i strat (oraz zestawieniu zmian w kapitale (funduszu) 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). Bilans sporządza się na dzień bilansowy z danymi porównawczymi na dzień kończący bezpośrednio poprzedzający rok obrotowy (art. 46 ust. 1 Ustawy). Informacja dodatkowa jest sporządzana zgodnie z zakresem określonym w odpowiednim załączniku do Ustawy lub przepisach wykonawczych do niej. Jednostka może

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).

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.

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. Spółka po przekształceniu nie spełnia definicji jednostki mikro lub jednostki małej.

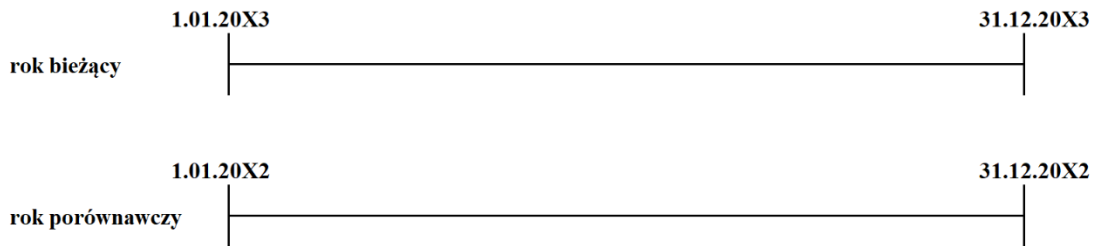
Zarząd spółki z ograniczoną odpowiedzialnością sporządził pierwsze po przekształceniu roczne sprawozdanie finansowe składające się z następujących elementów:

- *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 (funduszu) 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.*

Jednostka może 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

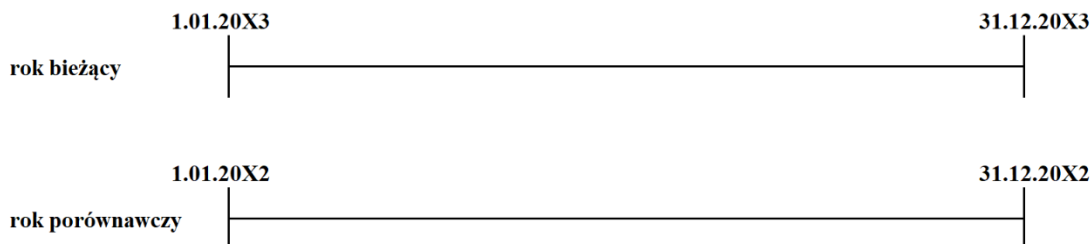
Osoba fizyczna prowadząca księgi rachunkowe od 1 stycznia 20X0 roku, została przekształcona w spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością 1 sierpnia 20X3 roku. Zgodnie z umową spółki z ograniczoną odpowiedzialnością jej rok obrotowy jest zgodny z rokiem kalendarzowym. Spółka powstała w wyniku przekształcenia spełnia definicję jednostki małej, a organ zatwierdzający podjął decyzję o zastosowaniu uproszczenia, o którym mowa w art. 48 ust. 4 Ustawy (informacja dodatkowa zgodnie z załącznikiem nr 5 do Ustawy).

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),*
- *informacja dodatkowa sporządzona zgodnie z zakresem określonym w załączniku nr 5 do Ustawy.*

Jednostka może 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



Roczne sprawozdanie finansowe sporządza się na podstawie informacji pochodzących z ksiąg rachunkowych danego roku obrotowego. Jeżeli w danym roku obrotowym wystąpi zdarzenie wywołujące szczególny dzień bilansowy, na który zamknięto księgi rachunkowe zgodnie z art. 12 ust. 2 pkt 3–5 i 7 Ustawy, 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).