

Zamknięcie roku finansowego - terminarz czynności**Tomasz Martyniuk, [biegły rewident Poznań](#), Rödl & Partner**

Mija kolejny miesiąc, który dla służb finansowo - księgowych i firm audytorskich wiąże się przede wszystkim z dokonywaniem czynności pozwalających we właściwy sposób zamknąć kolejny rok. Odpowiednie planowanie zadań pozwala na dochowanie wymaganych terminów i zapewnia komfort ich realizacji zgodnie z harmonogramem.

Z zamknięciem roku finansowego wiąże się szereg czynności, które powinny być zaplanowane przez zarząd z odpowiednim wyprzedzeniem. Ich realizacja zaczęła się już w ostatnim kwartale roku obrotowego, jednak kluczową część prac trzeba wykonać w pierwszym kwartale kolejnego roku obrotowego. Schemat uwzględniający przebieg całego procesu zamknięcia roku (dla podmiotów, których rok obrotowy pokrywa się z rokiem kalendarzowym), w tym obowiązujące w ustawie z 29 września 1994 r. o rachunkowości. (dalej: uor) terminy, prezentuje schemat obok.

PLANOWANIE

Zamknięcie roku kojarzy się wyłącznie ze sporządzeniem rocznego sprawozdania finansowego. Nie można jednak zapomnieć o innych czynnościach, wymaganych przepisami ustawy. Do takich czynności należą w szczególności:

- inwentaryzacja składników majątku,
- rozliczenie inwentaryzacji,
- uzgodnienie terminów badania z biegłym rewidentem,
- uzgodnienie terminów zamknięcia ksiąg rachunkowych – wewnętrznie lub w przypadku podmiotów należących do większych grup kapitałowych – wspólnie z podmiotem zarządzającym grupą kapitałową.

UDZIAŁ BIEGŁEGO REWIDENTA

Każdy podmiot, którego sprawozdanie finansowe zgodnie z art. 64 uor podlega obowiązkowemu badaniu przez biegłego rewidenta oraz wszystkie pozostałe podmioty, które zdecydowały się na badanie dobrowolnie, powinny w swoim terminarzu uwzględnić udział biegłego rewidenta w procesie zamknięcia roku. Ważne jest podpisanie umowy na badanie w terminie umożliwiającym audytorowi udział w obserwacji inwentaryzacji znaczących składników majątkowych. W przeciwnym wypadku, z dużym prawdopodobieństwem, biegły rewident nie będzie w stanie zgromadzić wystarczających dowodów badania, w celu weryfikacji wartości tych składników majątkowych. Wówczas, już na dzień podpisania umowy, opinia z badania sprawozdania finansowego zawierać będzie zastrzeżenie do pozycji, które nie mogły zostać odpowiednio zweryfikowane. Z założenia, użyteczność takiego sprawozdania dla użytkowników zewnętrznych jest zdecydowanie mniejsza, ponieważ istotne dane finansowe, wynikające z tego sprawozdania, nie będą mogły być zweryfikowane przez niezależnego eksperta. Uwzględniając powyższe, kierownik jednostki powinien dopilnować, aby w odpowiednim czasie, tj. przed rozpoczęciem inwentaryzacji rocznej, umowa na badanie została podpisana.

UWAGA!

Z odpowiednio wczesnym planowaniem udziału biegłego rewidenta w zamknięciu roku związany jest również późniejszy komfort obsługi badania. Podpisanie umowy z wyprzedzeniem umożliwia uzgodnienie z biegłym i służbami finansowymi, korzystnych dla obu stron, terminów badania wstępnego i zasadniczego.

Inwentaryzacja roczna

Pomijając wyjątki i wyłączenia, określone w art. 26 uor, termin i częstotliwość inwentaryzacji składników aktywów przeprowadzanej na dzień bilansowy, uważa się za dotrzymane, jeśli inwentaryzację rozpoczęto nie wcześniej niż trzy miesiące przed końcem roku obrotowego, a zakończono do 15 dnia następnego roku.

Wybierając termin inwentaryzacji rocznej należy mieć na uwadze czas niezbędny do jej rozliczenia. W wielu podmiotach występują problemy z:

- uzyskaniem potwierdzeń sald należności od rozproszonej grupy odbiorców,
- uzgodnieniem różnic wynikających z otrzymanych potwierdzeń,
- weryfikacją przyczyn powstałych różnic inwentaryzacyjnych zapasów,
- sporządzeniem protokołów rozliczających inwentaryzację.

Kierownik jednostki, świadomy czasochłonności procesu inwentaryzacji oraz świadomy możliwych zagrożeń w trakcie jego przeprowadzania, powinien zaplanować jej przeprowadzenie z odpowiednim wyprzedzeniem. Sporządzenie sprawozdania finansowego i rocznej deklaracji podatku dochodowego

Za sporządzenie rocznego sprawozdania finansowego odpowiedzialny jest kierownik jednostki, którym zgodnie z przepisami uor jest członek zarządu lub innego organu zarządzającego, a jeżeli organ jest wieloosobowy – wszyscy członkowie tego organu, z wyłączeniem pełnomocników ustanowionych przez jednostkę. Na sporządzenie jednostkowego i skonsolidowanego sprawozdania finansowego podmioty mają trzy miesiące od dnia bilansowego. W przypadku podmiotów, których rok obrotowy jest zgodny z rokiem kalendarzowym, będzie to 31 marca 2020 r. Ze sporządzeniem sprawozdania nieodłącznie związane jest przygotowanie rocznej kalkulacji podatku dochodowego od osób prawnych. Na złożenie deklaracji określającej zobowiązanie podatkowe każdego podmiotu ustawodawca przewidział ten sam termin, tj. ostatni dzień pierwszego kwartału po zakończeniu roku obrotowego.

Przed sporządzeniem sprawozdania finansowego każdy podmiot powinien ustalić, do jakiej kategorii podmiotów należy lub może należeć. Ustawa o rachunkowości zawiera określone uproszczenia dla jednostek mikro i małych, które mogą sporządzać sprawozdanie finansowe zgodnie z załącznikiem odpowiednio nr 4 i 5 do uor. Wybór formy uproszczonej wymaga podjęcia uchwały przez organ zatwierdzający w sprawie sporządzenia sprawozdania finansowego, z zastosowaniem rozwiązań przewidzianych dla tych podmiotów. Uchwała powinna być podjęta przed sporządzeniem sprawozdania, co nie oznacza daty sprzed dnia bilansowego.

Zwracamy ponownie uwagę, że od 2018 r. sprawozdania finansowe muszą zostać sporządzone i podpisane w formie elektronicznej. Dla podmiotów wpisanych do KRS dokument musi mieć określoną strukturę logiczną oraz format. Wzór struktury logicznej sprawozdania w formacie XSD, XML został opublikowany na stronie Ministerstwa Finansów. Dotyczy to zarówno jednostkowych, jak i skonsolidowanych sprawozdań finansowych. Wyłączone z tego obowiązku są na tę chwilę sprawozdania finansowe sporządzane wg MSR/MSSF. Oryginałem jest plik elektroniczny, a każdy wydruk jest wyłącznie jego kopią. Ministerstwo Finansów wprowadziło w stosunku do roku ubiegłego zmiany w strukturze logicznej, obowiązujące dla sprawozdań finansowych sporządzanych od 1 września 2019 r. Zmiany są niewielkie i dotyczą konieczności wpisywania NIP przez wszystkie podmioty sporządzające sprawozdanie finansowe, nowej kolejności elementów wprowadzenia do sprawozdania finansowego oraz korektę błędów w dotychczasowej strukturze w obrębie rachunku przepływów pieniężnych.

Sprawozdanie finansowe powinno być podpisane przez kierownika jednostki (w przypadku organu zarządzającego wieloosobowego – przez wszystkich członków) oraz osobę odpowiedzialną za prowadzenie ksiąg rachunkowych. Podpisuje je kierownik jednostki, pełniący obowiązki na dzień sporządzenia dokumentu. Oznacza to, że jeżeli po dniu bilansowym, ale przed dniem stworzenia sprawozdania finansowego nastąpiły zmiany w składzie zarządu jednostki, to powinno być podpisane przez nowo wybrany zarząd. Odmowa podpisania sprawozdania przez osobę zobowiązaną wymaga pisemnego uzasadnienia i musi być dołączona do sporządzanego sprawozdania finansowego. Jeżeli osoba odpowiedzialna za prowadzenie ksiąg rachunkowych jest jednocześnie członkiem zarządu, składa podpis pod sprawozdaniem tylko raz, ze wskazaniem, że jest członkiem zarządu odpowiedzialnym za rachunkowość jednostki.

UWAGA!

Planując proces zamknięcia roku należy w terminarzu uwzględnić czas na pozyskanie elektronicznych podpisów dla nowych członków zarządu. Proces potrafi być długotrwały i pozostawienie go na ostatnią chwilę może spowodować niedotrzymanie wymaganych ustawowo terminów.

Zamknięcie ksiąg

Zgodnie z art. 12 ust. 2 uor jednostka powinna zamknąć księgi rachunkowe na dzień kończący rok obrotowy. Jeżeli jednostka przyjęła dla swojej działalności rok obrotowy zgodny z rokiem kalendarzowym, powinna zamknąć księgi 31 grudnia 2020 r. Księgi rachunkowe należy zamknąć nie później niż w ciągu trzech miesięcy od dnia kończącego rok obrotowy. Oznacza to, że podmiot, którego rok obrotowy jest zgodny z rokiem kalendarzowym, powinien zamknąć swoje księgi ostatecznie do 31 marca 2020 r.

Zamknięcie ksiąg rachunkowych oznacza nieodwracalne wyłączenie możliwości dokonywania zapisów w tych księgach. Zanim to nastąpi, należy wykonać określone czynności, do których zalicza się m.in.:

- 1) rozliczenie przeprowadzonej inwentaryzacji posiadanych składników aktywów – wszelkie stwierdzone różnice między stanem rzeczywistym a stanem wykazany w księgach należy rozliczyć w księgach rachunkowych tego roku obrotowego, którego inwentaryzacja roczna dotyczyła,
- 2) sprawdzenie kompletności ujęcia operacji gospodarczych dotyczących zamykanego roku obrotowego, w tym kosztów i przychodów na przełomie roku (tzw. procedury cut-off),
- 3) wycenę bilansową aktywów i pasywów, z zachowaniem zasady ostrożności (jednostka mikro może zrezygnować z zachowania tej zasady),
- 4) sporządzenie zestawienia obrotów i sald kont księgi głównej – nie później niż do 85. dnia po dniu kończącym rok obrotowy,
- 5) sporządzenie zestawienia sald wszystkich kont ksiąg pomocniczych – co najmniej na dzień zamknięcia ksiąg rachunkowych, nie później niż w ciągu trzech miesięcy od dnia kończącego rok obrotowy.

Uwzględniając wymienione czynności w harmonogramie zamknięcia roku termin 31 marca 2020 r. (lub inny, w przypadku przesuniętego roku obrotowego) powinien być kluczowym i ostateczny dla zaplanowania większości działań obejmujących proces zamknięcia roku, w tym również udział biegłego rewidenta. Najczęściej po przeprowadzonym badaniu biegły ma zastrzeżenia do pozycji ujawnionych w sprawozdaniu finansowym i nakłada na spółkę obowiązek ich skorygowania. Korekty po badaniu często wymagają odzwierciedlenia w samych księgach rachunkowych, w roku obrotowym, za który sprawozdanie jest sporządzane. W związku z powyższym, zamknięcie ksiąg rachunkowych przed ostatecznym zatwierdzeniem sprawozdania przez biegłego rewidenta nie zawsze jest możliwe. Mimo że ustawodawca zdefiniował ostateczny termin na zamknięcie ksiąg rachunkowych na ostatni dzień pierwszego kwartału po dniu bilansowym (tj. 31 marca 2020 r. w przypadku roku obrotowego zgodnego z kalendarzowym), to służby finansowe nie mają możliwości ich zamknięcia do dnia ostatecznego zatwierdzenia sprawozdania przez biegłych. W związku z tym termin może się przesunąć nawet do dnia zatwierdzenia sprawozdania finansowego przez Zgromadzenie Wspólników.

Zatwierdzanie sprawozdania finansowego

Roczne jednostkowe i skonsolidowane sprawozdanie finansowe podlega zatwierdzeniu przez organ zatwierdzający nie później niż na sześć miesięcy od dnia bilansowego. W spółce kapitałowej, komandytowo-akcyjnej i spółdzielni zatwierdzenie rocznego sprawozdania finansowego powinno nastąpić na zwyczajnym zgromadzeniu (nie można zatwierdzić rocznego sprawozdania na nadzwyczajnym zgromadzeniu). Należy przy tym pamiętać, że dla podmiotów podlegających obowiązkowemu badaniu sprawozdania finansowego, zgodnie z art. 64 uor, podział zysku netto (względnie pokrycie straty) może nastąpić dopiero po wyrażeniu przez biegłego rewidenta opinii bez zastrzeżeń lub z zastrzeżeniami o badanym sprawozdaniu finansowym.

Spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, towarzystwa ubezpieczeń wzajemnych, towarzystwa reasekuracji wzajemnej, spółki akcyjne oraz spółdzielnie obowiązane są do udostępnienia wspólnikom, akcjonariuszom lub swoim członkom rocznego sprawozdania finansowego, sprawozdania z działalności oraz sprawozdania z badania (jeżeli sprawozdanie finansowe podlegało obowiązkowi badania) najpóźniej na 15 dni przed zgromadzeniem wspólników, walnym zgromadzeniem akcjonariuszy lub walnym zgromadzeniem członków albo przedstawicieli członków spółdzielni (zgodnie z art. 68 uor). Dla podmiotu, którego rok obrotowy jest zgodny z rokiem kalendarzowym i którego sprawozdanie finansowe podlega badaniu przez biegłego rewidenta oznacza to, że w celu dotrzymania terminu zatwierdzenia sprawozdania finansowego do 30 czerwca 2020 r., badanie przez biegłego rewidenta powinno zakończyć się najpóźniej do 15 czerwca 2020 r.

UWAGA!

Ustawodawca przewidział dodatkowy termin na ostateczne zamknięcie ksiąg rachunkowych, które powinno nastąpić najpóźniej w ciągu 15 dni od dnia zatwierdzenia sprawozdania finansowego. Dane finansowe wynikające z zatwierdzonego bilansu stanowią ostateczną podstawę otwarcia ksiąg rachunkowych kolejnego roku obrotowego.

ZŁOŻENIE DOKUMENTACJI BILANSOWEJ DO KRS

Zatwierdzone sprawozdanie finansowe wraz ze sprawozdaniem z działalności (gdy jednostka ma obowiązek jego sporządzenia), sprawozdanie z badania (w przypadku obowiązku badania), odpis uchwały bądź postanowienia organu zatwierdzającego o zatwierdzeniu rocznego sprawozdania finansowego i podziale zysku lub pokryciu straty należy złożyć do KRS w terminie 15 dni od dnia zatwierdzenia rocznego sprawozdania finansowego (wyjątkiem są osoby fizyczne i spółki cywilne osób fizycznych prowadzące księgi rachunkowe, jako nieobjęte KRS). W przypadku, gdy roczne sprawozdanie finansowe nie zostało zatwierdzone w terminie sześciu miesięcy od dnia bilansowego, należy je złożyć w KRS w ciągu 15 dni po tym terminie. Z chwilą zatwierdzenia sprawozdania składa się je wraz z brakującymi dokumentami do KRS ponownie w ciągu 15 dni od daty zatwierdzenia sprawozdania. Złożenie tych e-dokumentów możliwe jest w repozytorium dokumentów finansowych, na stronie internetowej e-KRS <https://ekrs.ms.gov.pl/rdf/rd/>. Na stronie znajdują się szczegółowe wytyczne co do sposobu składania dokumentów. Złożone dokumenty są automatycznie przesyłane do Centralnego Rejestru Danych Podatkowych, prowadzonego przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej. W efekcie Spółka nie musi już składać oddzielnie sprawozdania finansowego do urzędu skarbowego.

TOMASZ MARTYNIUK, BIEGŁY REWIDENT I ASSOCIATE PARTNER W POZNAŃSKIM ODDZIALE RÖDL & PARTNER

Źródło: <https://www.rp.pl/Rachunkowosc/301149957-Zamkniecie-roku-finansowego---terminarz-czynnosci.html?cid>