



www.gofin.pl

2022 POMOCNIKI RACHUNKOWOŚCI

Dodatek specjalny do Zeszytów Metodycznych Rachunkowości

PRZEKSZTAŁCENIE JEDNOSTEK W UJĘCIU BILANSOWYM

WSTĘP

W niniejszym Pomocniku Rachunkowości prezentujemy zagadnienia dotyczące obowiązków ewidencyjnych i sprawozdawczych jednostek przekształcanych i przekształconych. W publikacji omówiono kwestie dotyczące m.in.:

- zasad sporządzania sprawozdań finansowych spółki przekształcanej i przekształconej,
- momentu otwarcia ksiąg rachunkowych spółki powstałej z przekształcenia,
- obowiązków sprawozdawczych występujących na poszczególnych etapach przekształcenia przedsiębiorcy w spółkę,
- możliwości wydłużenia pierwszego roku obrotowego spółki powstałej z przekształcenia, a także ustalenia obowiązku badania sprawozdania po przekształceniu,
- ujęcia wyniku finansowego przedsiębiorstwa osoby fizycznej w bilansie otwarcia spółki powstałej z przekształcenia tego przedsiębiorstwa,
- obowiązku prowadzenia ksiąg rachunkowych przez spółkę jawną powstałą z przekształcenia,
- rozliczenia składników kapitału własnego spółki jawnej po jej przekształceniu w spółkę z o.o.,
- ustalenia stanu rozrachunków w bilansie otwarcia spółki powstałej z przekształcenia.

OBOWIĄZKI SPRAWOZDAWCZE SPÓŁKI PRZEKSZTAŁCANEJ

1. Elementy sprawozdania finansowego spółki przekształcanej

W 2022 r. spółka komandytowa została przekształcona w spółkę z o.o. (pełna sukcesja praw i obowiązków). Czy sprawozdanie finansowe sporządzone na dzień poprzedzający dzień przekształcenia może zawierać wyłącznie bilans, rachunek zysków i strat oraz informację dodatkową, czy powinno zawierać również rachunek przepływów pieniężnych i zestawienie zmian w kapitale?

Z uwagi na fakt, iż sprawozdanie finansowe sporządzane w związku z przekształceniem nie jest sprawozdaniem rocznym, nie podlega ono badaniu i tym samym nie musi zawierać zestawienia zmian w kapitale (funduszu) własnym oraz rachunku przepływów pieniężnych.

Przepisy ustawy o rachunkowości wymagają zamknięcia ksiąg rachunkowych i sporządzenia sprawozdania finansowego na dzień poprzedzający zmianę formy prawnej (por. art. 12 ust. 2 pkt 3 oraz art. 45 ust. 1 ustawy o rachunkowości). Przy przekształceniu spółki komandytowej w spółkę z o.o. nie ma możliwości odstąpienia od wykonania tych obowiązków, gdyż w następstwie przekształcenia ze spółki osobowej powstanie spółka kapitałowa. Tym samym na dzień poprzedzający datę wpisu przekształcenia do rejestru sądowego wystąpi w spółce komandytowej dzień bilansowy, na który trzeba zamknąć księgi i sporządzić sprawozdanie finansowe.

! **Uwaga:** Pomimo nadania spółkom komandytowym i niektórym spółkom jawnym statusu podatnika podatku dochodowego (podatnika CIT), treść art. 12 ust. 3 ustawy o rachunkowości pozostała bez zmian.

Należy w tym miejscu zwrócić uwagę, że ustawa o rachunkowości posługuje się sformułowaniami „sprawozdanie finansowe” oraz „roczne sprawozdanie finansowe”. Roczne sprawozdanie finansowe to sprawozdanie sporządzone na podstawie ksiąg rachunkowych za rok obrotowy (por. art. 12 ust. 2 pkt 1 ww. ustawy). Zgodnie z definicją określoną w art. 3 ust. 1 pkt 9 ww. ustawy, przez rok obrotowy rozumie się 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 może 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. W pozostałych przypadkach zamknięcia ksiąg rachunkowych, określonych w art. 12 ust. 2 pkt 2–7 ww. ustawy, sporządzane jest sprawozdanie finansowe, które nie jest rocznym sprawozdaniem finansowym.

W świetle art. 45 ust. 2 ustawy o rachunkowości, sprawozdanie finansowe składa się z bilansu, rachunku zysków i strat oraz informacji dodatkowej, obejmującej wprowadzenie do sprawozdania finansowego oraz dodatkowe informacje i objaśnienia.

Na niektóre jednostki ustawa o rachunkowości nakłada obowiązek sporządzenia dodatkowo zestawienia zmian w kapitale (funduszu) własnym oraz rachunku przepływów pieniężnych. Dotyczy to jednostek, które mają obowiązek poddania swojego rocznego sprawozdania finansowego corocznemu badaniu przez firmę audytorską, a takimi jednostkami są jednostki wymienione w art. 64 ust. 1 ustawy o rachunkowości (por. art. 45 ust. 3 ww. ustawy).

2. Dane porównawcze w sprawozdaniu finansowym sporządzonym w związku z przekształceniem

Czy w rachunku zysków i strat sporządzanym przez spółkę komandytową na dzień poprzedzający dzień jej przekształcenia w spółkę z o.o., jako dane porównawcze należy podać dane za rok poprzedni, czy może dane za analogiczny okres poprzedniego roku obrotowego?

W rachunku zysków i strat sporządzonym przez spółkę komandytową na dzień poprzedzający dzień jej przekształcenia w spółkę z o.o., jako dane porównawcze wykazuje się przychody, koszty, zyski i straty oraz obowiązkowe obciążenia wyniku finansowego za analogiczny okres sprawozdawczy poprzedniego roku obrotowego.

W przypadku sporządzania bilansu na inny dzień bilansowy niż dzień kończący bieżący rok obrotowy, w bilansie wykazuje się stany aktywów i pasywów na ten dzień oraz na dzień

kończący rok obrotowy bezpośrednio poprzedzający ten dzień bilansowy (por. art. 46 ust. 1a ustawy o rachunkowości). Natomiast w przypadku sporządzania rachunku zysków i strat za inny okres sprawozdawczy niż bieżący rok obrotowy, w rachunku zysków i strat wykazuje się oddzielnie przychody, koszty, zyski i straty oraz obowiązkowe obciążenia wyniku finansowego za bieżący okres sprawozdawczy oraz analogiczny okres sprawozdawczy poprzedniego roku obrotowego (por. art. 47 ust. 2 ww. ustawy).

3. Podpisywanie sprawozdania finansowego sporządzonego w związku z przekształceniem

Czy sprawozdanie finansowe spółki komandytowej sporządzone na dzień poprzedzający dzień jej przekształcenia w spółkę z o.o. powinno zostać podpisane elektronicznie?

Sprawozdanie finansowe sporządzone przez spółkę komandytową na dzień poprzedzający jej przekształcenie w spółkę z o.o. opatruje się kwalifikowanym podpisem elektronicznym, podpisem zaufanym albo podpisem osobistym.

Na podstawie art. 45 ust. 1f ustawy o rachunkowości, sprawozdanie finansowe sporządza się w postaci elektronicznej oraz opatruje się kwalifikowanym podpisem elektronicznym, podpisem zaufanym albo podpisem osobistym. Przepis ten odnosi się do wszystkich sprawozdań finansowych.

4. Obowiązek sporządzenia sprawozdania z działalności w związku z przekształceniem

Czy na dzień poprzedzający przekształcenie spółki komandytowej w spółkę z o.o. należy sporządzić sprawozdanie z działalności?

Sprawozdanie finansowe sporządzone przez spółkę komandytową na dzień poprzedzający jej przekształcenie w spółkę z o.o. nie jest sprawozdaniem rocznym. Zatem kierownik jednostki nie musi dołączać do niego sprawozdania z działalności.

Przepisy art. 49 ust. 1 ustawy o rachunkowości nakładają na niektóre jednostki obowiązek sporządzania wraz z rocznym sprawozdaniem finansowym, sprawozdania z działalności jednostki. Obowiązek ten dotyczy w szczególności spółek kapitałowych, spółek komandytowo-akcyjnych, spółdzielni, przedsiębiorstw państwowych, a także tych spółek jawnych i 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.

5. Obowiązek badania, zatwierdzenia i złożenia w KRS sprawozdania spółki przekształcanej

Czy sprawozdanie finansowe spółki komandytowej przekształcanej w spółkę z o.o. podlega obowiązkowi badania, zatwierdzenia i złożenia w KRS?

Sprawozdanie finansowe sporządzone w związku z przekształceniem sporządzone przez spółkę komandytową na dzień poprzedzający jej przekształcenie w spółkę z o.o. nie podlega obowiązkowi badania, zatwierdzenia oraz złożenia w KRS.

Z przepisów art. 53 ust. 1–1a ustawy o rachunkowości wynika, że zatwierdzeniu przez organ zatwierdzający podlega roczne sprawozdanie finansowe jednostki. Przed zatwierdzeniem roczne sprawozdanie finansowe jednostek, o których mowa w art. 64 ww. ustawy, podlega badaniu. Również w art. 69 ust. 1 ustawy o rachunkowości jest mowa o rocznym sprawozdaniu finansowym. W świetle tego przepisu, kierownik jednostki składa we właściwym rejestrze sądowym roczne sprawozdanie finansowe, sprawozdanie z badania, jeżeli podlegało ono badaniu, odpis uchwały bądź postanowienia organu zatwierdzającego o zatwierdzeniu rocznego sprawozdania finansowego i podziale zysku lub pokryciu straty, a w przypadku jednostek, o których mowa w art. 49 ust. 1 ww. ustawy – także sprawozdanie z działalności – w ciągu 15 dni od dnia zatwierdzenia rocznego sprawozdania finansowego.

W konsekwencji należy stwierdzić, że obowiązkowi zatwierdzenia, badania oraz złożenia we właściwym rejestrze sądowym podlega wyłącznie roczne sprawozdanie finansowe.

OBOWIĄZKI SPRAWOZDAWCZE SPÓŁKI PRZEKSZTAŁCONEJ

1. Dane porównawcze w sprawozdaniu finansowym spółki powstałej z przekształcenia

W 2022 r. spółka komandytowa została przekształcona w spółkę z o.o. (pełna sukcesja praw i obowiązków). Czy w sprawozdaniu finansowym za 2022 r. sporządzanym przez spółkę z o.o. powstałą z przekształcenia spółki komandytowej za jej pierwszy rok obrotowy wykazuje się dane porównawcze?

W sprawozdaniu finansowym sporządzanym po raz pierwszy przez spółkę z o.o. (powstałą z przekształcenia spółki komandytowej), jako dane porównawcze można zaprezentować dane formalnego poprzednika tej spółki, czyli spółki komandytowej.

Jeżeli w roku obrotowym nastąpiła zmiana formy prawnej jednostki – spółka komandytowa (spółka przekształcana) przekształciła się w spółkę z o.o. (spółka przekształcona) – to spółce przekształconej, zgodnie z art. 553 ust. 1 K.s.h., przysługują wszystkie prawa i obowiązki spółki przekształcanej (jest ona następcą prawnym spółki przekształcanej). Ze względu na następstwo prawne – naszym zdaniem – dane rocznego sprawozdania finansowego za poprzedzający rok obrotowy spółki poprzedniczki mogą stanowić dane porównawcze. Tym bardziej, iż – w myśl pkt 7.4 i pkt 7.1 Krajowego Standardu Rachunkowości nr 7 „Zmiany zasad (polityki) rachunkowości, wartości szacunkowych, poprawianie błędów, zdarzenia następujące po dniu bilansowym – ujęcie i prezentacja” – zmiana formy prawnej jednostki nie zakłóca danych porównawczych, a danych za poprzedni rok obrotowy nie wykazują jedynie jednostki powstałe w bieżącym roku obrotowym, niemające poprzednika, w którego prawa i obowiązki weszły.

W sytuacji przedstawionej w pytaniu, jako dane porównawcze można więc przyjąć odpowiednie dane ze sprawozdania finansowego spółki komandytowej, tj. do bilansu – dane na dzień 31 grudnia 2021 r., a do rachunku zysków i strat – dane za analogiczny okres 2021 r.



Ministerstwo Finansów w piśmie z 8 grudnia 2021 r., będącym odpowiedzią na pytania naszego Wydawnictwa, wyjaśniło m.in., iż przekształcona jednostka (w tym przypadku spółka z o.o.) wykazuje w swoim pierwszym sprawozdaniu finansowym dane porównawcze, zgodnie z art. 46 ust. 1 oraz art. 47 ust. 1 ustawy o rachunkowości, które wynikają z rocznego sprawozdania finansowego jednostki przekształcanej.

2. Termin sporządzenia rocznego sprawozdania finansowego oraz sprawozdania z działalności spółki powstałej z przekształcenia

W 2022 r. spółka komandytowa została przekształcona w spółkę z o.o. (pełna sukcesja praw i obowiązków). W jakim terminie spółka z o.o. powinna sporządzić sprawozdanie finansowe wraz ze sprawozdaniem z działalności za okres od dnia zarejestrowania spółki do końca pierwszego roku obrotowego?

Roczne sprawozdanie finansowe oraz sprawozdanie z działalności spółki z o.o. powstałej z przekształcenia spółki komandytowej za rok, w którym nastąpiło przekształcenie sporządza się w ciągu 3 miesięcy od zakończenia roku obrotowego.

Jak stanowi art. 52 ust. 1 ustawy o rachunkowości, kierownik jednostki zapewnia sporządzenie rocznego sprawozdania finansowego nie później niż w ciągu 3 miesięcy od dnia bilansowego i przedstawia je właściwym organom, zgodnie z obowiązującymi jednostkę przepisami prawa, postanowieniami statutu lub umowy. Przepis ten ma również zastosowanie do sprawozdania z działalności jednostki (por. art. 52 ust. 3 pkt 2 ww. ustawy).

3. Możliwość wydłużenia pierwszego roku obrotowego spółki powstałej z przekształcenia

Spółka komandytowa została przekształcona w spółkę z o.o. w drugiej połowie 2021 r. Czy jest możliwe wydłużenie roku obrotowego spółki z o.o. powstałej z przekształcenia spółki komandytowej, jeżeli przekształcenie nastąpiło w drugiej połowie roku?

Spółka z o.o. powstała z przekształcenia spółki komandytowej nie ma możliwości wydłużenia roku obrotowego, mimo że przekształcenie nastąpiło w drugiej połowie roku. W przypadku przekształcenia nie mamy bowiem do czynienia z rozpoczęciem działalności w rozumieniu przepisów ustawy o rachunkowości, tylko z jej kontynuacją w zmienionej formie prawnej.

W myśl art. 3 ust. 1 pkt 9 ustawy o rachunkowości, rokiem obrotowym jest 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.

Ministerstwo Finansów w piśmie z 23 kwietnia 2021 r., będącym odpowiedzią na pytania naszego Wydawnictwa, wskazało, że zasada określona w art. 3 ust. 1 pkt 9 ustawy o rachunkowości nie może mieć jednak zastosowania do spółki powstałej z przekształcenia innej spółki. W ocenie Ministerstwa Finansów przekształcenie spółki komandytowej w spółkę z o.o. nie oznacza rozpoczęcia działalności dla spółki przekształconej w rozumieniu przepisów ustawy o rachunkowości. W świetle bowiem art. 29 ust. 3 ustawy o rachunkowości, zmiana formy prawnej jednostki nie stanowi przeszkody do uznania, że działalność będzie kontynuowana.

4. Obowiązek prowadzenia ksiąg rachunkowych przez spółkę jawną powstałą z przekształcenia

Spółka komandytowa prowadząca księgi rachunkowe została przekształcona 1 lipca 2022 r. w spółkę jawną. Czy spółka jawna może zrezygnować z prowadzenia ksiąg rachunkowych, czy musi prowadzić księgi po przekształceniu, z uwagi na przejęcie obowiązku po spółce komandytowej? Przychody spółki komandytowej były bardzo niskie i nie osiągnęły limitu zobowiązującego do prowadzenia ksiąg rachunkowych.

W sytuacji opisanej w pytaniu spółka jawna powinna prowadzić księgi rachunkowe do końca danego roku obrotowego. Będzie ona mogła prowadzić podatkową księgę przychodów i rozchodów dopiero od 1 stycznia 2023 r., jeżeli jej przychody w roku poprzedzającym (czyli w 2022 r. po przekształceniu) nie przekroczą równowartości w walucie polskiej 2 mln euro.

Przekształcenie spółki komandytowej w spółkę jawną – z punktu widzenia zasad rachunkowości – traktowane jest jako zmiana formy prawnej. Zgodnie z art. 12 ust. 2 pkt 3 ustawy o rachunkowości, księgi rachunkowe zamyka się na dzień poprzedzający zmianę formy prawnej (w ciągu 3 miesięcy od tego zdarzenia). Na dzień zamknięcia ksiąg rachunkowych sporządzane jest sprawozdanie finansowe (spółki komandytowej). Natomiast w myśl art. 12 ust. 1 pkt 3 ww. ustawy, księgi rachunkowe (spółki jawnej) otwiera się na dzień zmiany formy prawnej (w ciągu 15 dni od tego zdarzenia). Warto dodać, iż w myśl art. 12 ust. 3 pkt 1 ustawy o rachunkowości można nie zamykać i nie otwierać ksiąg rachunkowych w przypadku przekształcenia spółki osobowej oraz spółki cywilnej w inną spółkę osobową, a także spółki kapitałowej w inną spółkę kapitałową.

Zasady funkcjonowania oraz przekształcania spółek handlowych określa Kodeks spółek handlowych. Z treści art. 551 § 1 K.s.h. wynika, iż spółka jawna, spółka partnerska, spółka komandytowa, spółka komandytowo-akcyjna, spółka z ograniczoną odpowiedzialnością, prosta spółka akcyjna oraz spółka akcyjna (spółka przekształcana) może być przekształcona w inną spółkę handlową (spółkę przekształconą). Spółka przekształcana staje się spółką przekształconą z chwilą wpisu spółki przekształconej do rejestru (dzień przekształcenia). Jednocześnie sąd rejestrowy z urzędu wykreśla spółkę przekształcaną (art. 552 K.s.h.). Spółce przekształconej przysługują wszystkie prawa i obowiązki spółki przekształcanej, w szczególności w zakresie zezwoleń, koncesji oraz ulg. Wspólnicy spółki przekształcanej, co do zasady, stają się z dniem przekształcenia współnikami spółki przekształconej (por. art. 553 K.s.h.).

Z powyższego wynika, iż spółka przekształcona staje się generalnie kontynuatorem praw i obowiązków przysługujących spółce przekształcanej. Należy zwrócić uwagę na fakt, iż przekształcenie spółki w inną spółkę, zgodnie z art. 551 K.s.h., ma jedynie charakter zmiany formy prawnej prowadzenia działalności gospodarczej i nie powoduje powstania nowego podmiotu, rozpoczynającego prowadzenie tej działalności. Przekształcenie spółki komandytowej w spółkę jawną nie jest zatem traktowane jak likwidacja spółki komandytowej i powstanie nowego podmiotu (spółki jawnej), a jedynie jako proces zmierzający do zmiany formy prawnej prowadzenia działalności gospodarczej.

Szczegółowe zasady prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów reguluje rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 23 grudnia 2019 r. w sprawie prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów (Dz. U. poz. 2544). Stosownie do treści § 9 tego roz-

porządzenia, podatnicy są obowiązani założyć księgę na dzień 1 stycznia roku podatkowego lub na dzień rozpoczęcia działalności w ciągu roku podatkowego.

Biorąc powyższe pod uwagę należy stwierdzić, iż zmiany formy prowadzenia ewidencji z ksiąg rachunkowych na podatkową księgę przychodów i rozchodów można dokonać wraz z rozpoczęciem nowego roku podatkowego, tj. z dniem 1 stycznia. Zatem spółka jawna po przekształceniu powinna otworzyć księgi rachunkowe na dzień zmiany formy prawnej i prowadzić je do końca danego roku obrotowego.

Niemniej jednak, zgodnie z przepisami art. 2 ustawy o rachunkowości, prowadzą księgi rachunkowe i sporządzają sprawozdania finansowe m.in.:

- 1) spółki komandytowe – bez względu na osiągnięte przychody,
- 2) spółki cywilne osób fizycznych, spółki jawne osób fizycznych, spółki partnerskie – jeżeli ich przychody netto ze sprzedaży towarów, produktów i operacji finansowych za poprzedni rok obrotowy wyniosły co najmniej równowartość w walucie polskiej 2 mln euro.

Ponadto spółki cywilne osób fizycznych, spółki jawne osób fizycznych, spółki partnerskie mogą stosować zasady rachunkowości określone ustawą o rachunkowości również od początku następnego roku obrotowego, jeżeli ich przychody netto ze sprzedaży towarów, produktów i operacji finansowych za poprzedni rok obrotowy są niższe niż równowartość w walucie polskiej 2 mln euro.

Z kolei w myśl art. 24a updof, spółki cywilne osób fizycznych, spółki jawne osób fizycznych oraz spółki partnerskie, wykonujące działalność gospodarczą, są obowiązane prowadzić podatkową księgę przychodów i rozchodów albo księgi rachunkowe. Obowiązek prowadzenia ksiąg rachunkowych dotyczy ww. jednostek, jeżeli ich przychody (w rozumieniu art. 14 updof) za poprzedni rok obrotowy wyniosły w walucie polskiej co najmniej równowartość kwoty określonej w euro w przepisach o rachunkowości (por. art. 24a ust. 4 updof).

5. Obowiązek badania sprawozdania finansowego w spółce z o.o. przekształconej ze spółki komandytowej

Spółka komandytowa nie miała do tej pory obowiązku badania sprawozdania finansowego. Czy przekształcenie, które nastąpiło w trakcie 2021 r. wpłynie na sposób wyliczenia warunków do sprawdzenia czy sprawozdanie spółki z o.o. za 2022 r. będzie podlegało badaniu? Biorąc pod uwagę przychody spółki za cały 2021 r. i sumę aktywów bilansu na 31 grudnia 2021 r., spółka z o.o. musiałaby poddać badaniu sprawozdanie finansowe za 2022 r.

Jeżeli spółka komandytowa nie spełniała za 2020 r. warunków określonych w art. 64 ust. 1 pkt 4 ustawy o rachunkowości, to sprawozdanie finansowe spółki z o.o. za 2021 r. nie będzie podlegało obowiązkowi badania przez biegłego rewidenta. Natomiast sprawozdanie finansowe spółki z o.o. za 2022 r. będzie podlegało obowiązkowi badania, gdy w 2021 r. spółka ta przekroczyła co najmniej dwa z trzech kryteriów określonych w art. 64 ust. 1 pkt 4 ustawy o rachunkowości.

Obowiązek badania sprawozdań finansowych jednostek kontynuujących działalność wynika z art. 64 ustawy o rachunkowości. W spółce komandytowej i spółce z o.o. obowiązek badania sprawozdania finansowego powstaje, gdy spełni ona co najmniej dwa z trzech warunków określonych w art. 64 ust. 1 pkt 4 tej ustawy. Stosownie do postanowień tego przepisu, badaniu podlegają roczne sprawozdania finansowe kontynuujących działalność pozosta-

tych jednostek, które w poprzedzającym roku obrotowym, za który sporządzono sprawozdania finansowe, spełniły co najmniej dwa z następujących warunków:

- 1) średnioroczne zatrudnienie w przeliczeniu na pełne etaty wyniosło co najmniej 50 osób,
- 2) suma aktywów bilansu na koniec roku obrotowego stanowiła równowartość w walucie polskiej co najmniej 2.500.000 euro,
- 3) przychody netto ze sprzedaży towarów i produktów oraz operacji finansowych za rok obrotowy stanowiły równowartość w walucie polskiej co najmniej 5.000.000 euro.

W celu ustalenia obowiązku badania sprawozdania finansowego za dany rok obrotowy należy ustalić, które sprawozdania finansowe są rocznymi. Z treści pytania wynika, że spółka komandytowa przekształciła się w trakcie 2021 r. w spółkę z o.o. Sprawozdanie finansowe sporządzone przez spółkę komandytową na dzień poprzedzający zmianę formy prawnej nie jest rocznym sprawozdaniem finansowym i nie podlega obowiązkowi badania. Z kolei pierwszym rocznym sprawozdaniem finansowym jest sprawozdanie finansowe spółki z o.o. sporządzone za okres od dnia zmiany formy prawnej do 31 grudnia 2021 r. Gdyby więc spółka komandytowa w 2020 r. spełniała co najmniej dwa kryteria określone w art. 64 ust. 1 pkt 4 ustawy o rachunkowości, to sprawozdanie finansowe spółki z o.o. sporządzone za okres od dnia zmiany formy prawnej do 31 grudnia 2021 r. podlegałoby ustawowemu badaniu. Natomiast obowiązek badania sprawozdania finansowego spółki z o.o. za 2022 r. może wystąpić, jeśli zgodnie z 64 ust. 1 pkt 4 ustawy o rachunkowości spółka z o.o. w 2021 r. przekroczyła co najmniej dwa z trzech podanych kryteriów wartościowych.

6. Rozliczenie składników kapitału własnego spółki jawnej po jej przekształceniu w spółkę z o.o.

Spółka jawna przekształciła się w spółkę z o.o. Wkłady wniesione przez współników do spółki jawnej wynosiły 250.000 zł. Do dnia przekształcenia spółka jawna wypracowała zysk w kwocie 100.000 zł. Zgodnie z umową spółki z o.o. kapitał zakładowy ma wynosić 5.000 zł. Jak rozliczyć pozostałą część kapitałów własnych spółki jawnej? Czy nadwyżkę wkładów nad kapitałem zakładowym należy wykazać w bilansie otwarcia spółki z o.o., jako kapitał zapasowy? Czy niewypłacony zysk można ująć jako zysk z lat ubiegłych?

Nadwyżkę wkładów nad kapitałem zakładowym wskazane jest ująć w bilansie otwarcia spółki z o.o., jako kapitał zapasowy. Natomiast zysk wypracowany przez spółkę jawną za okres od pierwszego dnia roku obrotowego, w którym przekształcenie miało miejsce, do dnia poprzedzającego dzień przekształcenia można ująć w spółce z o.o., jako zysk z lat ubiegłych, pod warunkiem jednak, że przed przekształceniem nie podjęto uchwały o podziale zysku i pozostawieniu go do dyspozycji współników. W przeciwnym razie zysk ten wskazane jest ująć jako zobowiązania krótkoterminowe.

W myśl art. 551 § 1 K.s.h. spółka jawna, spółka partnerska, spółka komandytowa, spółka komandytowo-akcyjna, spółka z ograniczoną odpowiedzialnością, prosta spółka akcyjna oraz spółka akcyjna (spółka przekształcana) może być przekształcona w inną spółkę handlową (spółkę przekształconą). Z chwilą wpisu do KRS spółka przekształcana staje się spółką przekształconą (dzień przekształcenia). Jednocześnie sąd rejestrowy z urzędu wykreśla spółkę przekształcaną (por. art. 552 K.s.h.). Z kolei w myśl art. 553 § 1 K.s.h., spółce przekształconej przysługują wszystkie prawa i obowiązki spółki przekształcanej (wstępuje ona


we wszelkie przewidziane w przepisach prawa podatkowego prawa i obowiązki przekształcanej spółki – por. art. 93a § 1 pkt 2 Ordynacji podatkowej). Wspólnicy spółki przekształcanej stają się z dniem przekształcenia wspólnikami spółki przekształcanej (por. art. 553 § 3 K.s.h.). Niezbędną treść uchwały w sprawie przekształcenia wskazuje art. 563 K.s.h. W omawianej sytuacji uchwała powinna wskazywać, że spółka jawna przekształca się w spółkę z o.o., a także musi zawierać postanowienia określające:

- wysokość kapitału zakładowego spółki z o.o.,
- zakres praw przyznanych osobiście wspólnikom uczestniczącym w spółce przekształcanej, jeżeli przyznanie takich praw jest przewidziane,
- nazwiska i imiona członków zarządu spółki z o.o.,
- zgodę na brzmienie umowy spółki z o.o.

Uchwała o przekształceniu musi być jednomyślna. Musi zostać zaprotokołowana przez notariusza (por. art. 562 § 2 i art. 571 K.s.h.).

Przekształcenie spółki jawnej w spółkę z o.o. – z punktu widzenia zasad rachunkowości – traktowane jest jako zmiana formy prawnej. W świetle art. 12 ust. 2 pkt 3 ustawy o rachunkowości, księgi rachunkowe spółki przekształcanej zamyka się na dzień poprzedzający zmianę formy prawnej – w ciągu 3 miesięcy od tej zmiany. Na dzień zamknięcia ksiąg rachunkowych sporządzane jest sprawozdanie finansowe według zasad ogólnych określonych ustawą o rachunkowości (por. art. 45 ust. 1 ww. ustawy), przy założeniu kontynuacji działalności (por. art. 29 ust. 3 ww. ustawy). Z kolei księgi rachunkowe spółki przekształcanej otwiera się na dzień zmiany formy prawnej (por. art. 12 ust. 1 pkt 3 ww. ustawy) – w ciągu 15 dni od tej zmiany.

W przypadku powstania spółki z o.o. konieczne jest określenie kapitału zakładowego spółki przekształcanej. W wyniku operacji związanych z przekształceniem może wystąpić także kapitał zapasowy, rezerwy, jak i zysk (strata) z lat ubiegłych.

Przypominamy, iż w kwestii kapitału własnego spółki z o.o. powstałej z przekształcenia wypowiedziało się Ministerstwo Finansów w piśmie z 9 lutego 2022 r.,  będącym odpowiedzią na pytania naszego Wydawnictwa. W wyjaśnieniu tym resort finansów odniósł się co prawda do spółki z o.o., która powstała w wyniku przekształcenia osoby fizycznej prowadzącej działalność gospodarczą, jednak naszym zdaniem analogiczne zasady powinny być stosowane do innych przekształceń, w tym do przekształcenia spółki jawnej w spółkę z o.o. Poniżej przedstawiamy fragment tej odpowiedzi:

„(...) wydaje się zasadnym, aby wynik finansowy osiągnięty do dnia przekształcenia był prezentowany w sprawozdaniu finansowym jednostki przekształcanej, jako zysk (strata) z lat ubiegłych.


Jednocześnie w sprawozdaniu finansowym sporządzonym za okres od dnia 22 grudnia do 31 grudnia 2021 roku, jednostka może ujawnić (w formie opisu) informację o wyniku finansowym osiągniętym do dnia przekształcenia w dodatkowych informacjach i objaśnieniach, zakładając, że jest to informacja, która w istotny sposób wpływa na ocenę sytuacji majątkowej, finansowej oraz wyniku finansowego jednostki (...).”

Uwzględniając powyższe, w sytuacji opisanej w pytaniu, otwierając księgi spółki z o.o. na dzień przekształcenia w obrębie kapitału własnego wykazany zostanie:

- kapitał własny (podstawowy) w wysokości określonej w umowie spółki i wpisanej w rejestrze sądowym, tj. 5.000 zł,
- zysk z lat ubiegłych w kwocie zysku za okres od pierwszego dnia roku obrotowego, w którym przekształcenie miało miejsce, do dnia poprzedzającego dzień przekształcenia, tj. 100.000 zł,

- kapitał zapasowy w wysokości nadwyżki wkładów wniesionych przez wspólników do spółki jawnej nad kapitałem zakładowym spółki z o.o., tj. 245.000 zł.

Warto podkreślić, iż zysk za okres od pierwszego dnia roku obrotowego, w którym przekształcenie miało miejsce do dnia poprzedzającego dzień przekształcenia traktuje się jako element kapitału własnego, jeśli przed przekształceniem nie podjęto uchwały o podziale zysku i pozostawieniu go do dyspozycji wspólników. Jeśli podjęto taką uchwałę, to należy rozważyć ujęcie go w zobowiązaniach.

Ponadto ze względów podatku dochodowego, planując przekształcenie spółki jawnej (transparentnej podatkowo) w spółkę z o.o., warto zastanowić się nad podjęciem (jeszcze przed przekształceniem) uchwały o podziale zysku i pozostawieniu go do dyspozycji wspólników. Zysk zgromadzony w spółce staje się wówczas zobowiązaniem wobec wspólników, a jego spłata nie może być traktowana jak dywidenda nawet wtedy, gdy wypłaty dokona spółka z o.o. Z wyjaśnień organów podatkowych wynika bowiem, że w sytuacji gdy uchwała o podziale zysku zostanie podjęta przed przekształceniem spółki jawnej, to wypłata zysków przez spółkę z o.o. (spółkę przekształconą) wypracowanych przez spółkę jawną i opodatkowanych uprzednio przez wspólników, nie powoduje powstania przychodu podlegającego opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych (por. interpretacje indywidualne Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 15 lipca 2021 r., nr 0112-KDWL.4011.56.2021.1.TW, oraz z 9 czerwca 2021 r., nr 0113-KDIPT2-3.4011.321.2021.1.NM). Natomiast w sytuacji  gdy uchwała o wypłacie zysku wspólnikom zostanie podjęta już po przekształceniu w spółkę z o.o., to zdaniem organów podatkowych, wypłata „starego” zysku wiąże się z powstaniem po stronie wspólników przychodu podatkowego z tytułu udziału w zyskach osób prawnych (por. interpretację indywidualną Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 15 lipca 2021 r., nr 0112-KDWL.4011.55.2021.1.TW).

PRZEKSZTAŁCENIE PRZEDSIĘBIORCY W SPÓŁKĘ

1. Poszczególne etapy przekształcenia przedsiębiorcy w spółkę komandytową

W 2022 r. planowane jest przekształcenie jednoosobowej działalności gospodarczej w jednoosobową spółkę z o.o., a następnie spółka z o.o. zostanie przekształcona w spółkę komandytową. Przekształcenia mają zakończyć się w 2022 r. Oznacza to, że w 2022 r. zostaną sporządzone trzy sprawozdania finansowe (tj. osoby fizycznej, spółki z o.o. i spółki komandytowej). Które z tych sprawozdań będzie podlegało obowiązkowemu badaniu przez firmę audytorską? Zaznaczamy, iż przedsiębiorstwo osoby fizycznej za 2021 r. spełniło warunki określone w art. 64 ust. 1 pkt 4 ustawy o rachunkowości, zobowiązujące do badania sprawozdania za 2022 r.

W sytuacji opisanej w pytaniu ustawowemu badaniu podlegać będzie roczne sprawozdanie finansowe spółki komandytowej. Natomiast sprawozdania finansowe przedsiębiorstwa osoby fizycznej i jednoosobowej spółki z o.o., sporządzone odpowiednio za okres od 1 stycznia 2022 r. do dnia przekształcenia w jednoosobową spółkę z o.o. oraz za okres od dnia powstania jednoosobowej spółki z o.o. do dnia przekształcenia w spółkę komandytową nie będą rocznymi sprawozdaniami finansowymi i nie będą podlegały obowiązkowi badania.

Na wstępie warto zaznaczyć, iż w Kodeksie spółek handlowych nie przewidziano możliwości bezpośredniego przekształcenia jednoosobowej działalności gospodarczej w spółkę komandytową. Przepisy Kodeksu spółek handlowych regulują wyłącznie przekształcenie przedsiębiorcy w spółkę kapitałową, w tym spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością (por. art. 551 § 5 oraz art. 584¹–584¹³ K.s.h.). W celu przekształcenia przedsiębiorcy w spółkę komandytową można, tak jak to opisano w pytaniu, najpierw przekształcić jednoosobową działalność gospodarczą w spółkę kapitałową (tu: spółkę z o.o.), a następnie przekształcić spółkę kapitałową w spółkę komandytową. Jednak aby to drugie przekształcenie było możliwe, do przekształconej spółki musi przystąpić co najmniej jeden dodatkowy wspólnik (np. inna spółka z o.o.). Spółka komandytowa powinna bowiem posiadać co najmniej dwóch wspólników, tj. co najmniej jednego komandytariusza oraz co najmniej jednego komplementariusza. Co ważne przy takim przekształceniu spółka komandytowa nie stanowi nowego podmiotu rozpoczynającego działalność, lecz kontynuację spółki przekształcanej (tu: spółki z o.o.) w zmienionej formie prawnej oraz przejmuje wszystkie prawa i obowiązki, które przysługiwały spółce z o.o. (a zatem i przedsiębiorcy jako osobie fizycznej).

W celu ustalenia obowiązków sprawozdawczych na poszczególnych etapach przekształcenia przedsiębiorcy w spółkę komandytową należy uwzględnić odpowiednie przepisy ustawy o rachunkowości. Z treści art. 12 ust. 1 i 2 tej ustawy wynika obowiązek zamknięcia ksiąg rachunkowych na dzień poprzedzający zmianę formy prawnej i otwarcia ksiąg rachunkowych na dzień rozpoczęcia działalności w nowej formie prawnej. Istnieją jednak wyjątki od tej zasady. Na podstawie art. 12 ust. 3 pkt 1 ustawy o rachunkowości można bowiem nie zamykać i nie otwierać ksiąg w przypadku przekształcenia spółki osobowej oraz spółki cywilnej w inną spółkę osobową, a także spółki kapitałowej w inną spółkę kapitałową – nie dotyczy to jednak jednostek, o których mowa w pytaniu, bowiem tutaj osoba fizyczna przekształca się w spółkę kapitałową i następnie spółka kapitałowa w spółkę osobową.

Na dzień zamknięcia ksiąg rachunkowych trzeba sporządzić sprawozdanie finansowe. Na podstawie art. 52 ust. 3 pkt 1 w powiązaniu z art. 52 ust. 1 ustawy o rachunkowości, sprawozdanie sporządza się nie później niż w ciągu 3 miesięcy od dnia zmiany formy prawnej.

Przekształcenie przedsiębiorcy prowadzącego jednoosobową działalność gospodarczą w jednoosobową spółkę z o.o., a następnie tej spółki w spółkę komandytową powoduje zatem obowiązek zamknięcia ksiąg rachunkowych i sporządzenia sprawozdań finansowych na dzień poprzedzający zmianę formy prawnej, a także obowiązek otwarcia ksiąg rachunkowych na dzień zmiany formy prawnej odpowiednio przez jednoosobową spółkę z o.o. i spółkę komandytową. Należy zaznaczyć, że zmiana formy prawnej jednostki nie stanowi przeszkody do uznania, że działalność będzie kontynuowana (por. art. 29 ust. 3 ustawy o rachunkowości). Czyli przekształcenie przedsiębiorcy prowadzącego jednoosobową działalność gospodarczą w jednoosobową spółkę z o.o., a następnie tej spółki w spółkę komandytową, nie oznacza rozpoczęcia działalności dla spółek przekształconych w rozumieniu ustawy o rachunkowości.

Na podstawie art. 64 ust. 1 pkt 4 ustawy o rachunkowości, badaniu podlegają roczne sprawozdania finansowe kontynuujących działalność, w tym m.in. przedsiębiorstwa osoby fizycznej, spółki z o.o. oraz spółki komandytowej, 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.

Jak wynika z powyższego przepisu, badaniu podlegają roczne sprawozdania finansowe.

W sytuacji opisanej w pytaniu sprawozdanie finansowe przedsiębiorcy prowadzącego jednoosobową działalność gospodarczą, które zostanie sporządzone za okres od 1 stycznia 2022 r. do dnia przekształcenia w jednoosobową spółkę z o.o. nie będzie rocznym sprawozdaniem finansowym, zatem nie będzie podlegało obowiązkowi badania. Roczным sprawozdaniem finansowym nie będzie także sprawozdanie, które zostanie sporządzone w trakcie 2022 r. przez jednoosobową spółkę z o.o. w związku z przekształceniem w spółkę komandytową, zatem to sprawozdanie również nie będzie podlegało obowiązkowi badania. Dopiero sprawozdanie finansowe, które zostanie sporządzone przez spółkę komandytową za okres od dnia przekształcenia do dnia bilansowego będzie rocznym sprawozdaniem finansowym. Jeżeli zatem przedsiębiorca prowadzący jednoosobową działalność gospodarczą spełniał warunki, o których mowa w art. 64 ust. 1 pkt 4 ustawy o rachunkowości, to roczne sprawozdanie finansowe sporządzone przez spółkę komandytową będzie podlegało badaniu przez firmę audytorską.

2. Ujęcie zysku przedsiębiorstwa, osiągniętego do dnia przekształcenia, w bilansie otwarcia spółki powstałej z przekształcenia

Osoba fizyczna prowadząca działalność gospodarczą podjęła w listopadzie 2020 r. uchwałę o przekształceniu w spółkę z o.o. W ramach tworzenia planu przekształcenia przygotowano sprawozdanie finansowe. 31 marca 2021 r. sąd wpisał przekształcenie do rejestru przedsiębiorców KRS. Ponownie sporządzono sprawozdanie finansowe. Jak zaprezentować w bilansie otwarcia spółki z o.o. wynik finansowy roku poprzedniego, tj. 2020 r., i wynik trzech miesięcy 2021 r.? Czy w związku z tym powinna nastąpić korekta pozycji kapitału zapasowego? Jak zaprezentować pozycje dotyczące wyniku finansowego na koniec 2021 r.?

Na dzień przekształcenia wynik finansowy przedsiębiorstwa osoby fizycznej za 2020 r. powinien być już zakumulowany w kapitale własnym (podstawowym) tej jednostki. Z kolei wynik finansowy przedsiębiorstwa osoby fizycznej za okres od 1 stycznia 2021 r. do 30 marca 2021 r. powinien zostać zaprezentowany w bilansie otwarcia spółki z o.o., jako zysk (strata) z lat ubiegłych.

Pierwszym zdarzeniem w szeroko rozumianej procedurze przekształceniowej jest przygotowanie planu przekształcenia wraz z załącznikami. Zagadnienia te normuje art. 584⁷ K.s.h., który wskazuje, iż jednym z załączników do planu przekształcenia jest sprawozdanie finansowe sporządzane dla celów przekształcenia na określony dzień w miesiącu poprzedzającym sporządzenie planu przekształcenia przedsiębiorcy. Sporządzenie sprawozdania finansowego będącego załącznikiem do planu przekształcenia nie wiąże się z obowiązkiem zamykania ksiąg rachunkowych na dzień jego sporządzenia (za wyjątkiem ewentualnego przypadku zbiegu daty sporządzenia z dniem kończącym rok obrotowy, co w analizowanym przypadku nie miało miejsca). Powinien być w nim wykazany zysk netto od początku 2020 r. do dnia na jaki sporządzono to sprawozdanie. Ponieważ oświadczenie o przekształceniu (mylnie w pytaniu określone uchwałą) zostało sporządzone w listopadzie 2020 r., to zapewne sprawozdanie na potrzeby przekształcenia było sporządzone na któryś z miesięcy poprzednich, gdyż pomiędzy datą tego sprawozdania

a datą notarialnego oświadczenia o przekształceniu występuje jeszcze procedura powołania biegłego i badania planu przekształcenia wraz z załącznikami. Warto dodać, iż projekt oświadczenia o przekształceniu jest również jednym z załączników do planu – ich pełna specyfikacja jest zawarta w art. 584⁷ § 2 K.s.h.

Drugim zdarzeniem w opisanym przypadku jest sporządzenie sprawozdania finansowego na 31 grudnia 2020 r., według zasad ogólnych, poprzedzone zamknięciem ksiąg rachunkowych na ostatni dzień roku obrotowego. Wynik finansowy osiągnięty w 2020 r. powinien oczywiście być wykazany w rachunku zysków i strat za cały okres objęty sprawozdaniem, czyli od 1 stycznia 2020 r. do 31 grudnia 2020 r., oraz w pasywach bilansu jako składowa kapitału własnego. Pobrane przez właściciela zyski powinny zmniejszać kapitał własny jednostki.

Trzecim istotnym zdarzeniem jest wpis przekształcenia do rejestru przedsiębiorców. W sytuacji opisanej w pytaniu datowany był on na 31 marca 2021 r. Uwzględniając zatem treść art. 12 ust. 2 pkt 3 ustawy o rachunkowości, należało zamknąć księgi rachunkowe przedsiębiorcy na 30 marca 2021 r. oraz sporządzić pełne sprawozdanie finansowe na ten dzień (w formacie XML zgodnym z regułami określonymi we właściwej strukturze XSD). Z kolei na 31 marca 2021 r. należało – w ciągu 15 dni od tej daty – otworzyć księgi rachunkowe spółki z o.o. powstałej z przekształcenia. Sprawozdanie na 30 marca 2021 r. powinno zostać sporządzone, przy zachowaniu przesłanki kontynuacji działalności, za okres od 1 stycznia 2021 r. do 30 marca 2021 r., zasadniczo z okresem porównawczym w rachunku zysków i strat od 1 stycznia 2020 r. do 30 marca 2020 r. (por. art. 47 ust. 2 ww. ustawy).

Kapitał własny przedsiębiorcy jednoosobowego podlega – naszym zdaniem – zwiększeniu na pierwszy dzień roku obrotowego o zysk netto roku poprzedniego (lub odpowiednio zmniejszeniu o stratę roku poprzedniego). Kapitał osoby fizycznej jest bowiem wielkością niestałą, będącą wypadkową pierwszego wyposażenia jednostki w aktywa oraz późniejszych przesunięć aktywów pomiędzy sferą prywatną a działalnością, w tym z tytułu wypłat zysków lub transferów odwrotnych w związku z uzupełnieniem np. aktywów obrotowych czy środków na inwestycje. Z uwagi na powyższe, zysk netto za 2020 r. na dzień 30 marca 2021 r. powinien być już zakumulowany w kapitale własnym (podstawowym) jednostki.

Zamykając księgi przedsiębiorcy na dzień 30 marca 2021 r. wykazany zostanie kapitał własny, składający się z sumy:

- kapitału własnego (podstawowego) na 1 stycznia 2021 r. (tj. uwzględniającego zwiększenie z tytułu zysku za 2020 r. oraz kwoty pobrane przez właściciela w tym roku), zmniejszonego o aktywa pobrane przez przedsiębiorcę w okresie od 1 stycznia 2021 r. do 30 marca 2021 r. tytułem przesunięć do sfery prywatnej, w tym środków pieniężnych z tytułu wypłat zysków (co u przedsiębiorcy jednoosobowego nie jest pojęciem *sensu stricte*, gdyż pobiera on po prostu wolne środki finansowe, a nie zysk w formie zaliczek, choć oczywiście zysk może być źródłem tych wolnych środków), ewentualnie zwiększonego o transfery odwrotne (czyli do działalności),
- zysku (albo straty) za okres od 1 stycznia 2021 r. do 30 marca 2021 r.

Otwierając księgi spółki z o.o. na dzień 31 marca 2021 r. w obrębie kapitału własnego wykazany zostanie:

- kapitał własny (podstawowy) w kwocie kapitału zakładowego przewidzianego w planie przekształcenia, wpisanej do rejestru przedsiębiorców,
- zysk z lat ubiegłych w kwocie zysku za okres od 1 stycznia 2021 r. do 30 marca 2021 r.,
- kapitał zapasowy w wysokości różnicy pomiędzy aktywami netto (tj. różnicą między wartością przejmowanych z działalności jednoosobowej aktywów i zobowią-

zań) a sumą kapitału zakładowego i zysku netto za okres od 1 stycznia 2021 r. do 30 marca 2021 r.

Warto podkreślić, iż zysk netto za okres od 1 stycznia 2021 r. do 30 marca 2021 r. traktuje się jako element kapitału własnego, jeśli w planie przekształcenia brak jest zapisu, iż należy się on przedsiębiorcy. Jeśli taki zapis jest, to należy rozważyć ujęcie go w zobowiązaniach.

Przykład

Kapitał podstawowy przedsiębiorcy jednoosobowego na dzień 1 stycznia 2021 r. wynosi: 350.000 zł (zawiera w sobie wynik finansowy przeksięgowany z roku poprzedniego). W okresie od 1 stycznia 2021 r. do dnia poprzedzającego dzień przekształcenia (nazwijmy go dalej dniem „P”), zysk netto (równy zyskowi brutto) wyniósł: 55.000 zł. W ww. okresie przedsiębiorca pobrał z działalności do sfery prywatnej kwotę łączną: 35.000 zł, a przekazał na działalność kwotę: 5.000 zł (czyli alokacja netto z działalności do sfery prywatnej: – 30.000 zł). Kapitał podstawowy w bilansie przedsiębiorcy na dzień „P” wynosi: 350.000 zł – 30.000 zł = 320.000 zł, a kapitał własny 320.000 zł + zysk okresu 55.000 zł = 375.000 zł i jest on równy różnicy pomiędzy aktywami a zobowiązaniami.

W spółce z o.o. kapitał zakładowy określono na kwotę: 40.000 zł. Wartość aktywów wprowadzona do BO spółki z o.o. wynosi: 1.175.000 zł, a wartość zobowiązań: 750.000 zł, czyli aktywa netto wynoszą: 425.000 zł i są wyższe od aktywów netto w bilansie przedsiębiorcy na 30 marca 2021 r. z uwagi na fakt, iż na spółkę z o.o. nie przeszły zobowiązania przedsiębiorcy z tytułu VAT. Plan przekształcenia nie określa, co zrobić z wynikiem za okres od początku roku obrotowego do dnia przekształcenia.

Ustalając na dzień „P + 1” w spółce z o.o. kapitały do wprowadzenia jako bilans otwarcia na kontach zespołu 8 przyjęto, że kapitał własny (aktywa netto) stanowi kwotę: 425.000 zł, w tym:

- kapitał zakładowy: 40.000 zł,*
- zysk z lat ubiegłych: 55.000 zł,*
- kapitał zapasowy: 425.000 zł – 55.000 zł – 40.000 zł = 330.000 zł.*

Sporządzając sprawozdanie finansowe spółki z o.o. na dzień 31 grudnia 2021 r., w rachunku zysków i strat (a także w zestawieniu zmian w kapitale własnym oraz w rachunku przepływów pieniężnych, jeśli wystąpi obowiązek ich sporządzenia) będzie należało przyjąć rok obrotowy trwający od dnia powstania spółki z o.o., tj. od 31 marca 2021 r., do 31 grudnia 2021 r. (oczywiście zakładając, że rok obrotowy według umowy spółki będzie się kończyć w ostatnim dniu roku kalendarzowego). Kapitał zapasowy będzie równy temu ustalonemu na dzień przekształcenia, chyba że w międzyczasie wspólnik w drodze stosownych uchwał zdecydował o jego zmianach. Wykazuje się tam również zysk z lat ubiegłych (tj. za okres od 1 stycznia 2021 r. do 30 marca 2021 r.), chyba że w okresie istnienia spółki z o.o. wspólnik zadysonował tę kwotę w uchwale w sposób uzasadniający jej przesunięcie, np. do zobowiązań czy do kapitału zapasowego.

MF

Na zakończenie warto dodać, iż Ministerstwo Finansów w piśmie z 9 lutego 2022 r., będącym odpowiedzią na pytania naszego Wydawnictwa, stwierdziło, iż: „(...) wydaje się zasadnym, aby wynik finansowy osiągnięty do dnia przekształcenia był prezentowany w sprawozdaniu finansowym jednostki przekształconej, jako zysk (strata) z lat ubiegłych (...)”.

Jednocześnie, jak podkreślił resort finansów w ww. piśmie, w pierwszym sprawozdaniu finansowym sporządzonym po przekształceniu, jednostka (tu: spółka z o.o.) może ujawnić

w dodatkowych informacjach i objaśnieniach (w formie opisu) informację o wyniku finansowym osiągniętym do dnia przekształcenia, zakładając, że jest to informacja, która w istotny sposób wpływa na ocenę sytuacji majątkowej, finansowej oraz wyniku finansowego jednostki.

3. Obowiązek poddania badaniu przez biegłego rewidenta planu przekształcenia przedsiębiorcy w spółkę kapitałową

Czy plan przekształcenia przedsiębiorstwa osoby fizycznej w jednoosobową spółkę z o.o. podlega badaniu przez biegłego rewidenta?

Plan przekształcenia przedsiębiorcy należy poddać badaniu przez biegłego rewidenta w zakresie poprawności i rzetelności. Stanowi o tym art. 584⁸ § 1 K.s.h.

Zgodnie z art. 584⁵ K.s.h., do przekształcenia przedsiębiorcy w spółkę kapitałową wymaga się sporządzenia planu przekształcenia przedsiębiorcy wraz z załącznikami oraz opinią biegłego rewidenta, złożenia oświadczenia o przekształceniu przedsiębiorcy, powołania członków organów spółki przekształconej, zawarcia umowy spółki albo podpisania statutu spółki przekształconej, a także dokonania w rejestrze wpisu spółki przekształconej i wykreślenia przedsiębiorcy przekształcanego z CEIDG. Plan przekształcenia przedsiębiorcy sporządza się w formie aktu notarialnego. Zawartość planu przekształcenia i jego załączników określa art. 584⁷ K.s.h. Według tego przepisu powinien on zawierać co najmniej ustalenie wartości bilansowej majątku przedsiębiorcy przekształcanego na określony dzień w miesiącu poprzedzającym sporządzenie planu przekształcenia przedsiębiorcy. Poza tym do planu dołącza się projekt oświadczenia o przekształceniu przedsiębiorcy, projekt aktu założycielskiego (statutu), wycenę składników majątku (aktywów i pasywów) przedsiębiorcy przekształcanego oraz sprawozdanie finansowe sporządzone dla celów przekształcenia na określony dzień w miesiącu poprzedzającym sporządzenie planu przekształcenia przedsiębiorcy.

W przypadku gdy przedsiębiorca nie jest obowiązany do prowadzenia ksiąg rachunkowych na podstawie ustawy o rachunkowości, sprawozdanie finansowe dla celów przekształcenia na określony dzień w miesiącu poprzedzającym sporządzenie planu przekształcenia przedsiębiorcy, sporządza się w oparciu o podsumowanie zapisów w podatkowej księdze przychodów i rozchodów oraz innych ewidencji prowadzonych przez przedsiębiorcę dla celów podatkowych, spis z natury, a także inne dokumenty pozwalające na sporządzenie tego sprawozdania.

Plan przekształcenia należy poddać obowiązkowemu badaniu przez biegłego rewidenta w zakresie poprawności i rzetelności. Biegłego wyznacza sąd rejestrowy właściwy ze względu na siedzibę przedsiębiorcy na zasadach wynikających z art. 584⁸ K.s.h. Przedsiębiorca musi w tym celu złożyć stosowny wniosek do właściwego dla siebie sądu rejestrowego. Wraz z wnioskiem należy złożyć dokumenty podlegające badaniu.

4. Zakres informacyjny sprawozdania sporządzanego dla celów przekształcenia przez przedsiębiorcę prowadzącego PKPiR

Osoba fizyczna prowadząca jednoosobową działalność gospodarczą, rozliczaną dotychczas na podstawie podatkowej księgi przychodów i rozchodów (PKPiR), zamierza przekształcić formę prowadzonej działalności w jednoosobową spółkę z o.o. Czy sprawozdanie finansowe dla celów przekształcenia może zostać sporządzone według załącznika nr 5 do ustawy o rachunkowości?

Naszym zdaniem, w sytuacji opisanej w pytaniu, zasadne będzie sporządzenie sprawozdania finansowego dla celów przekształcenia według załącznika nr 1 do ustawy o rachunkowości.

Kodeks spółek handlowych w art. 551 § 5 stanowi, że przedsiębiorca będący osobą fizyczną wykonującą we własnym imieniu działalność gospodarczą w rozumieniu ustawy Prawo przedsiębiorców (przedsiębiorca przekształcany) może przekształcić formę prowadzonej działalności w jednoosobową spółkę kapitałową (spółkę przekształconą). Przedsiębiorca przekształcany, jak wynika z treści art. 584¹ K.s.h., staje się spółką przekształconą z chwilą wpisu do rejestru (dzień przekształcenia). Spółce przekształconej przysługują wszystkie prawa i obowiązki przedsiębiorcy przekształcanego, pozostaje ona podmiotem w szczególności zezwoleń, koncesji oraz ulg, które zostały przyznane przedsiębiorcy przed jego przekształceniem, chyba że ustawa lub decyzja o udzieleniu zezwolenia, koncesji albo ulgi stanowi inaczej. Osoba fizyczna, o której mowa wyżej, staje się z dniem przekształcenia współnikiem albo akcjonariuszem spółki przekształconej. Do przekształcenia przedsiębiorcy wymaga się:

- sporządzenia planu przekształcenia przedsiębiorcy wraz z załącznikami oraz opinią biegłego rewidenta,
- złożenia oświadczenia o przekształceniu przedsiębiorcy,
- powołania członków organów spółki przekształconej,
- zawarcia umowy spółki albo podpisania statutu spółki przekształconej,
- dokonania w rejestrze wpisu spółki przekształconej i wykreślenia przedsiębiorcy przekształcanego z Centralnej Ewidencji i Informacji o Działalności Gospodarczej.

Plan przekształcenia przedsiębiorcy sporządza się w formie aktu notarialnego. Powinien on zawierać co najmniej ustalenie wartości bilansowej majątku przedsiębiorcy przekształcanego na określony dzień w miesiącu poprzedzającym sporządzenie planu przekształcenia przedsiębiorcy. Do planu przekształcenia należy dołączyć:

- projekt oświadczenia o przekształceniu przedsiębiorcy,
- projekt aktu założycielskiego (statutu),
- wycenę składników majątku (aktywów i pasywów) przedsiębiorcy przekształcanego,
- sprawozdanie finansowe sporządzone dla celów przekształcenia.

Jeżeli przedsiębiorca nie jest obowiązany do prowadzenia ksiąg rachunkowych na podstawie ustawy o rachunkowości, sprawozdanie finansowe sporządza się w oparciu o podsumowanie zapisów w podatkowej księdze przychodów i rozchodów oraz innych ewidencji prowadzonych przez przedsiębiorcę dla celów podatkowych, spis z natury, a także inne dokumenty pozwalające na sporządzenie tego sprawozdania (por. art. 584⁷ § 3 K.s.h.). Oznacza to, że ww. sprawozdanie finansowe powinno zostać sporządzone zgodnie z zasadami określonymi w ustawie o rachunkowości.

Powołany w pytaniu załącznik nr 5 do ustawy o rachunkowości jest przeznaczony dla jednostek małych w rozumieniu tej ustawy. Przypominamy, iż jednostkami małymi – w świetle art. 3 ust. 1c ustawy o rachunkowości – są m.in. jednostki, o których mowa w art. 2 ust. 1 pkt 2 tej ustawy (tj. osoby fizyczne), jeżeli 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 – roku obrotowym, w którym rozpoczęły działalność albo prowadzenie ksiąg rachunkowych w sposób określony ustawą, 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.
-

Jednostką małą może być także przedsiębiorstwo osoby fizycznej, jeżeli stosuje zasady rachunkowości dobrowolnie (tj. gdy przychody nie przekroczyły równowartości 2.000.000 euro) na podstawie art. 2 ust. 2 ustawy o rachunkowości.

Poza ww. kryteriami wielkościowymi ustawa o rachunkowości stawia drugi warunek jednostkom, aby mogły przyjąć status jednostki małej, a mianowicie w każdym przypadku organ zatwierdzający musi podjąć decyzję w sprawie sporządzania sprawozdania finansowego z zastosowaniem uproszczeń dla jednostek małych (tj. wyrazić na to zgodę).

Jednostka, która spełnia kryteria dla jednostek małych i w stosunku do której organ zatwierdzający podjął decyzję o zastosowaniu uproszczeń w zakresie sprawozdania finansowego według załącznika nr 5 do ustawy o rachunkowości, może sporządzić uproszczony bilans (por. art. 46 ust. 5 pkt 5 ww. ustawy), uproszczony rachunek zysków i strat (por. art. 47 ust. 4 pkt 5 ww. ustawy) oraz skróconą informację dodatkową (por. art. 48 ust. 4 ww. ustawy).

Z analizy przepisów ustawy o rachunkowości wynika, że aby przyjąć status jednostki małej i sporządzić sprawozdanie finansowe według zakresu informacyjnego określonego w załączniku nr 5 do tej ustawy, o którym mowa w pytaniu, jednostka musi prowadzić księgi rachunkowe i spełniać ww. kryteria oraz posiadać odpowiednią decyzję organu zatwierdzającego. Zatem przedsiębiorca będący osobą fizyczną wykonującą we własnym imieniu działalność gospodarczą, prowadzący podatkową księgę przychodów i rozchodów, nie może sporządzić sprawozdania finansowego dla celów przekształcenia według załącznika nr 5, ponieważ nie stosuje przepisów ustawy o rachunkowości i nie jest jednostką małą w świetle przepisów tej ustawy. Sprawozdanie dla celów przekształcenia, naszym zdaniem, wskazane jest w takim przypadku sporządzić według załącznika nr 1 do ustawy o rachunkowości.

5. Moment otwarcia ksiąg spółki powstałej z przekształcenia przedsiębiorcy prowadzącego PKPiR

W lipcu 2022 r. osoba fizyczna przekształciła swoje przedsiębiorstwo w jednoosobową spółkę z o.o. Dotychczas właściciel prowadził PKPiR. Z jaką datą otworzyć księgi rachunkowe spółki z o.o.?

Spółka z o.o., która powstała w wyniku przekształcenia przedsiębiorstwa osoby fizycznej prowadzącego dotychczas podatkową księgę przychodów i rozchodów, obowiązana jest do otwarcia ksiąg rachunkowych na dzień zmiany formy prawnej, tj. wpisu tej spółki do Krajowego Rejestru Sądowego (KRS). W tym bowiem dniu powstała spółka z o.o., która kontynuuje działalność przedsiębiorcy przekształconego.

Przypominamy, iż na podstawie art. 551 § 5 K.s.h., przedsiębiorca będący osobą fizyczną wykonującą we własnym imieniu działalność gospodarczą (przedsiębiorca przekształcany) może przekształcić formę prowadzonej działalności w jednoosobową spółkę kapitałową (spółkę przekształconą). Procedurę przekształcenia przedsiębiorcy w spółkę kapitałową regulują przepisy art. 584¹–584¹³ K.s.h. Przekształcenie jednoosobowego przedsiębiorcy w spółkę kapitałową następuje z chwilą wpisu przekształcenia do rejestru przedsiębiorców KRS (por. art. 584¹ K.s.h.). W tym dniu powstaje spółka kapitałowa, która będzie kontynuowała działalność przedsiębiorcy przekształconego i która wstępuje we wszystkie prawa i obowiązki tego przedsiębiorcy. W związku z tym na powstałą z przekształcenia spółkę przechodzą także prawa majątkowe, jakimi są istniejące na dzień przekształcenia należności, a także powinności płatnicze w postaci zobowiązań.

Przekształcenie jednoosobowego przedsiębiorcy w jednoosobową spółkę z o.o. – z punktu widzenia zasad rachunkowości – traktowane jest jako zmiana formy prawnej. W myśl

art. 12 ust. 1 pkt 3 ustawy o rachunkowości, księgi rachunkowe (tu: spółki z o.o.) otwiera się na dzień zmiany formy prawnej (tu: na dzień wpisu spółki z o.o. do KRS) – w ciągu 15 dni od tego zdarzenia.

6. Zasady sporządzania inwentarza w związku z przekształceniem przedsiębiorcy prowadzącego PKPiR w spółkę z o.o.

Jak sporządzić inwentarz w związku z przekształceniem przedsiębiorcy prowadzącego PKPiR w spółkę z o.o. i kto powinien go podpisać?

Inwentarz sporządzony w związku z przekształceniem jednoosobowego przedsiębiorcy nieprowadzącego ksiąg rachunkowych w spółkę z o.o. podpisuje – naszym zdaniem – kierownik spółki przekształconej, czyli zarząd spółki z o.o.

W przypadku spółki z o.o. powstałej w wyniku przekształcenia jednoosobowego przedsiębiorcy nieprowadzącego ksiąg rachunkowych, niezbędne jest sporządzenie inwentarza, o którym mowa w art. 19 ustawy o rachunkowości. Inwentarz taki jest wykazem potwierdzonych inwentaryzacją aktywów i pasywów i ma status księgi rachunkowej (por. art. 13 ust. 1 pkt 5 ww. ustawy). Z art. 19 ust. 2 ustawy o rachunkowości wynika, że pozycje inwentarza sporządzonego przez jednostki, które nie prowadziły uprzednio ksiąg rachunkowych, powinny stanowić odpowiedniki lub rozwinięcia poszczególnych pozycji bilansu otwarcia. Składniki aktywów i pasywów wycenia się w inwentarzu według zasad określonych w rozdziale 4 ww. ustawy.

Odpowiedzialność za wykonywanie obowiązków w zakresie rachunkowości określonych ustawą o rachunkowości, w tym z tytułu nadzoru, również w przypadku, gdy określone obowiązki w zakresie rachunkowości – z wyłączeniem odpowiedzialności za przeprowadzenie inwentaryzacji w formie spisu z natury – zostaną powierzone innej osobie lub przedsiębiorcy, o którym mowa w art. 11 ust. 2 ustawy o rachunkowości, za ich zgodą, ponosi kierownik jednostki. Przyjęcie odpowiedzialności przez inną osobę lub przedsiębiorcę powinno być stwierdzone w formie pisemnej. W przypadku gdy kierownikiem jednostki jest organ wieloosobowy, a nie została wskazana osoba odpowiedzialna, odpowiedzialność ponoszą wszyscy członkowie tego organu. Tak wynika z art. 4 ust. 5 ustawy o rachunkowości.

Z technicznego punktu widzenia inwentarz można sporządzić jako wykaz istniejących grup aktywów i pasywów, gdzie rozwinięciami analitycznymi dla poszczególnych grup będą stosowne ewidencje, zestawienia czy spisy z natury. Dla środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych będzie to ewidencja prowadzona dla tych aktywów przez firmę przekształcaną, zaktualizowana na dzień przekształcenia (z uwzględnieniem inwentaryzacji i ewentualnych odpisów z tytułu trwałej utraty wartości). Zapasy zostaną ustalone poprzez spis z natury na koniec dnia poprzedzającego dzień przekształcenia. Należności i zobowiązania należy ustalić w oparciu o prowadzone ewidencje, a jeśli ich nie było – niezbędne jest ich szczegółowe zidentyfikowanie i wyspecyfikowanie. Rozrachunki zagrożone nieściągalnością przyjmuje się w wartości bilansowej zero, tj. z uwzględnieniem odpisu aktualizującego. Środki pieniężne i kredyty ustala się w oparciu o spis z natury gotówki w wyodrębnionej kasie oraz wyciągi bankowe z dnia poprzedzającego dzień przekształcenia (pamiętać trzeba przy tym o ewentualnych środkach pieniężnych w drodze, w tym np. środkach pieniężnych wynikających z inkasa należności kartami płatniczymi, które zrealizowano do dnia poprzedzającego dzień przekształcenia włącznie, a które wpłyną na konto już w dniu przekształcenia lub później). W przypadku gdy w jednostce istnieją środki trwałe, które były finansowane lub współfinansowane z dotacji, a nie zostały jeszcze zamortyzowane, należy ustalić i ujawnić odpowiednią wartość rozliczeń międzyokresowych w pasywach z tego tytułu.

7. Ustalenie kapitału własnego spółki powstałej z przekształcenia przedsiębiorcy prowadzącego PKPiR

W jaki sposób ustalić kapitał własny spółki z o.o. powstałej z przekształcenia jednoosobowego przedsiębiorcy, który prowadził PKPiR?

Po zidentyfikowaniu, zinwentaryzowaniu i ujęciu w inwentarzu wszystkich aktywów i pasywów można ustalić wartość początkową kapitału własnego, poprzez odjęcie od aktywów łącznej kwoty zobowiązań (w tym rezerw i rozliczeń międzyokresowych). Wartość tę powinno się następnie rozdzielić na poszczególne składowe kapitału.

Wartość początkową kapitału własnego można rozdzielić na poszczególne składowe w sposób następujący:

- kwotę odpowiadającą kapitałowi zakładowemu, jaka wynika z planu przekształcenia i jaka widnieje w KRS, ujmuje się na koncie 80 „Kapitał zakładowy”,
- kwotę skorygowanego dochodu (wyjaśnienie tego pojęcia w dalszej części), ustalonego za okres od początku roku obrotowego do dnia poprzedzającego dzień przekształcenia, ujmuje się jako zysk (stratę) z lat ubiegłych na koncie 82 „Rozliczenie wyniku finansowego” (chyba, że w planie przekształcenia zapisano, że zysk ten jest należny przedsiębiorcy – wówczas odnosi się go na konto zobowiązań),
- dodatnią różnicę pomiędzy łącznym kapitałem własnym a sumą kwot odniesionych do kapitału zakładowego i na konto 82 ujmuje się jako kapitał zapasowy (będzie pozostawał w dyspozycji zgromadzenia wspólników).

Wyjaśnijmy czym jest użyte powyżej pojęcie „skorygowanego dochodu”. Otóż kwotą wyjściową będzie tu dochód (brutto), wynikający z zamknięcia podatkowej księgi przychodów i rozchodów (oczywiście po rozliczeniu inwentaryzacji) na dzień poprzedzający dzień przekształcenia. Należy jednak zaznaczyć, że jest to wynik wynikający z podatkowych reguł ustalania dochodu (straty). Aby wyjść na wynik ustalany zgodnie z regułami prawa bilansowego, należy skorygować go o wartości, które by się tam znalazły, gdyby księgi były prowadzone od początku roku, w którym nastąpiło przekształcenie.

Przykład

Przekształcenie przedsiębiorstwa osoby fizycznej w spółkę z o.o. miało miejsce 1 sierpnia 2022 r. W PKPiR za lipiec 2022 r. nie ujęto listy płac za ten miesiąc, bowiem wypłata nastąpiła z opóźnieniem. Przy bilansowym ustalaniu wyniku byłoby to jednak uwzględnione, zatem wynik finansowy ustalany na potrzeby określenia wartości kapitałów w bilansie otwarcia spółki z o.o. trzeba skorygować o wartość brutto tych wynagrodzeń (z narzutami pracodawcy) rozpoznając i włączając równocześnie w inwentarzu zobowiązania z tych tytułów.

Przykład

Przekształcenie przedsiębiorstwa osoby fizycznej w spółkę z o.o. miało miejsce 1 sierpnia 2022 r. W dokumentach znajduje się faktura za obsługę księgową, wystawiona 8 sierpnia 2022 r., ale dotycząca obsługi za lipiec. W PKPiR za lipiec faktura ta nie została ujęta, bowiem koszt przy PKPiR rozpoznaje się, co do zasady, według daty wystawienia. Z bilansowego punktu widzenia powinny być jednak obciążone koszty lipca, z równoczesnym rozpoznaniem zobowiązania z tego tytułu w inwentarzu.

Aspektów, które należy wziąć pod uwagę przy kompletowaniu inwentarza i wyznaczeniu właściwych kwot kapitałów do bilansu otwarcia jest dużo. Jeżeli jakieś stany mające wpływ na te ustalenia zostaną zidentyfikowane w późniejszym okresie, to będzie jeszcze możliwość ich uwzględnienia poprzez korektę inwentarza i wprowadzonego na jego podstawie bilansu otwarcia. Graniczną datą dla takich korekt jest zasadniczo zatwierdzenie sprawozdania finansowego za pierwszy po przekształceniu rok obrotowy.

8. Rozrachunki w bilansie otwarcia spółki powstałej z przekształcenia przedsiębiorcy prowadzącego PKPiR

Na ile szczegółowy powinien być bilans zamknięcia, a tym samym otwarcia ksiąg rachunkowych na dzień przekształcenia jednoosobowej działalności gospodarczej w spółkę z o.o.? Co z kontami analitycznymi rozrachunków, których faktycznie – w przypadku prowadzenia PKPiR – nie ma? Czy właściciel takiej firmy powinien wyspecyfikować należności i zobowiązania wobec poszczególnych kontrahentów? Jak ustalić salda rozrachunków na dzień przekształcenia?

Ustalenie stanu należności i zobowiązań na dzień poprzedzający dzień przekształcenia jest niezbędne dla poprawnego sporządzenia bilansu otwarcia. Współpraca przedsiębiorcy przekształcanego będzie w tym obszarze nieodzowna.

Podstawą do wprowadzenia bilansu otwarcia w spółce przekształconej jest właśnie prawidłowo sporządzony inwentarz. W obszarze rozrachunków powinny się tam znaleźć poszczególne tytuły należności i zobowiązań, w podziale przynajmniej na poszczególnych wierzycieli i dłużników, bo to jest podstawowe rozwinięcie analityczne pozycji bilansu, jakimi są należności i zobowiązania. Większość firm prowadzących podatkową księgę przychodów i rozchodów nie prowadzi ewidencji rozrachunków (nie ma takiego obowiązku), mimo iż oferowane na rynku oprogramowanie zazwyczaj daje taką możliwość. Jeśli ewidencja rozrachunków była w firmie osoby fizycznej prowadzona komputerowo, to do uzyskania informacji o stanie należności i zobowiązań można się oczywiście nią posłużyć, o ile dane zgromadzone w tej ewidencji są kompletne i aktualne na dzień przekształcenia (a w zasadzie na koniec dnia poprzedzającego dzień przekształcenia). Jeżeli jednak ewidencja rozrachunków nie była prowadzona, to pozostaje ręczne ustalenie stanu należności i zobowiązań w podziale na poszczególnych dłużników i wierzycieli. Powinien to zrobić przekształcany przedsiębiorca, bazując na swojej wiedzy w tym zakresie lub prowadzonych mniej lub bardziej sformalizowanych ewidencjach czy notatkach. Można również posiłkować się potwierdzeniami zapłaty, widniejącymi na wyciągu bankowym od dnia przekształcenia. Procedowanie w tym obszarze z całą pewnością wymaga współpracy przedsiębiorcy z obsługą księgową spółki powstałej z przekształcenia.

Pozycje inwentarza wymagają zinwentaryzowania. Oznacza to, że salda należności od podmiotów prowadzących księgi rachunkowe należy potwierdzić pisemnie, a zobowiązania zinwentaryzować drogą weryfikacji.

Zidentyfikowane i uzgodnione w powyższy sposób salda należy również rozbić na poszczególne tytuły płatności (faktury). Odbywa się to już na poziomie księgi pomocniczej, jaką jest ewidencja rozrachunków. Z technicznego punktu widzenia rozbić na poszczególne tytuły płatności może mieć status np. załączników do inwentarza, można go także dokończyć wprost w inwentarzu.

Może się jednak okazać, że wskutek przeoczenia jakieś należności lub zobowiązania zostaną w pierwotnej wersji inwentarza i BO pominięte. Ujawnią się one dopiero podczas księgowania wyciągów bankowych w spółce przekształconej, w początkowych okresach po przekształceniu. W takich przypadkach inwentarz i bilans otwarcia należy uzupełnić o pominięte pozycje, dlatego sugerujemy, by pozostawić techniczną możliwość jego uzupełnienia do dnia sporządzenia sprawozdania finansowego za pierwszy rok obrotowy spółki powstałej z przekształcenia.

ODPOWIEDZI MIN. FIN. NA PYTANIA NASZEGO WYDAWNICTWA DOTYCZĄCE PRZEKSZTAŁCANIA JEDNOSTEK

1. Badanie sprawozdań finansowych spółki przekształcanej i spółki powstałej z przekształcenia

W kwestii badania sprawozdań finansowych spółki przekształcanej i spółki powstałej z przekształcenia zwróciliśmy się do Ministerstwa Finansów z prośbą o wyjaśnienie:

- 1) Czy spółka jawna, która 27 lutego 2020 r. została przekształcona w spółkę z o.o., sprawozdanie finansowe sporządzone na dzień 26 lutego 2020 r. (tj. na dzień poprzedzający zmianę formy prawnej) musi poddać badaniu przez biegłego, jeżeli spełniła warunki do badania sprawozdania finansowego za 2020 r.?
- 2) Czy sprawozdanie finansowe spółki z o.o. powstałej z przekształcenia spółki jawnej za okres od 27 lutego do 31 grudnia 2020 r. podlega badaniu przez biegłego rewidenta, jeżeli spółka jawna za 2019 r. spełniła warunki do badania sprawozdania finansowego za 2020 r.?
- 3) Czy sprawozdanie finansowe sporządzone przez spółkę z o.o. na koniec roku obrotowego, w którym nastąpiło przekształcenie, tj. na 31 grudnia 2020 r., powinno jednak obejmować okres pełnych 12 miesięcy, tj. od 1 stycznia do 31 grudnia 2020 r. i to sprawozdanie finansowe, jako roczne, podlega obowiązkowemu badaniu?

Ministerstwo Finansów w piśmie z 23 kwietnia 2021 r., będącym odpowiedzią na pytania naszego Wydawnictwa, wyjaśniło:

„Jednostki stosujące regulacje ustawy z 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. z 2021 r. poz. 217) – dalej uor – prowadzą księgi rachunkowe i sporządzają sprawozdanie finansowe zgodnie z przepisami tej ustawy.

Obowiązek badania sprawozdań finansowych wynika z art. 64 ust. 1 uor, w myśl którego badaniu podlegają roczne sprawozdania finansowe – kontynuujących działalność m.in: spółek jawnych i spółek z ograniczoną odpowiedzialnością (będącej w katalogu pozostałych jednostek – pkt 4), 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.*

Natomiast, rozpatrując kwestię pojęcia rocznego sprawozdania finansowego, definicja roku obrotowego, określona w art. 3 ust. 1 pkt 9 uor stanowi, że przez rok obrotowy rozu-

mie się 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.

A zatem – co do zasady – roczne sprawozdanie finansowe jest to sprawozdanie finansowe sporządzone za okres 12 kolejnych pełnych miesięcy kalendarzowych, z wyjątkiem m.in. okresu od rozpoczęcia działalności do końca przyjętego roku obrotowego (pierwszego roku obrotowego, w tym pierwszego roku obrotowego po zmianie formy prawnej). Pierwszy rok obrotowy powinien zostać określony w umowie spółki.

Zgodnie z art. 29 ust. 3 uor zmiana formy prawnej jednostki nie stanowi przeszkody do uznania, że działalność będzie kontynuowana.

Biorąc pod uwagę informacje przedstawione w zapytaniu oraz ww. regulacje ustawy o rachunkowości, w opinii MF, ustawowemu badaniu podlegać będzie pierwsze roczne sprawozdanie finansowe spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, tj. od 27.02.2020 r. do 31.12.2020 r. (po spełnieniu w roku obrotowym 2019 kryteriów określonych w art. 64 ust. 1 pkt 4 uor). Natomiast sprawozdanie finansowe spółki jawnej sporządzone za okres od 1.01.2020 r. do 26.02.2020 r. nie jest rocznym sprawozdaniem finansowym i nie podlega obowiązkowi badania.

Dodatkowo wskazujemy, że zgodnie z art. 4 ust. 5 uor kierownik jednostki ponosi odpowiedzialność za wykonywanie obowiązków w zakresie rachunkowości określonych ustawą, w tym dotyczących poddania badaniu sprawozdań finansowych.

Zatem to kierownik jednostki podejmuje decyzję w określonym stanie prawnym i faktycznym odnośnie do obowiązków wynikających z uor”.

Również Polska Izba Biegłych Rewidentów (PIBR) na stronie internetowej www.pibr.org.pl 27 października 2021 r. zamieściła wyjaśnienia Ministerstwa Finansów, dotyczące obowiązku badania sprawozdania finansowego jednostki w sytuacji zmiany w ciągu roku obrotowego jej formy prawnej. Z treści pisma Ministerstwa Finansów z 9 lipca 2021 r., nr DWR5.5101.82.2021, będącego odpowiedzią na pytanie PIBR, wynika m.in.:

„(...) odnosząc się do wątpliwości zawartych w Państwa piśmie przedstawiamy nasze wyjaśnienia na podstawie poniższych przykładów:

- 1) spółka jawna, której rok obrotowy równy był kalendarzowemu, została przekształcona w dniu 1 sierpnia 2020 r. w spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością. Spółka jawna w 2019 r. spełniła kryteria do badania sprawozdania finansowego za 2020 r., rok obrotowy spółki z o.o. jest równy kalendarzowemu;
- 2) spółka jawna, której rokiem obrotowym jest okres od 1.09 do 31.08 została przekształcona w dniu 1 sierpnia 2020 r. w spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością. Spółka jawna w roku obrotowym 2019 r. spełniła kryteria do badania sprawozdania finansowego za 2020 r., rok obrotowy spółki z o.o. jest równy kalendarzowemu.

Biorąc pod uwagę powyższe informacje oraz regulacje ustawy o rachunkowości, w naszej opinii, w przykładach przedstawionych powyżej, ustawowemu badaniu podlegać będzie roczne sprawozdanie finansowe spółki z ograniczoną odpowiedzialnością (po spełnieniu w roku obrotowym 2019 kryteriów odnoszących się do spółki jawnej określonych w art. 64 ust. 1 pkt 4 uor obligujących do badania sprawozdania finansowego za rok 2020), tj.

Ad.1) od 1.08.2020 r. do 31.12.2020 r.,

Ad.2) od 1.08.2020 r. do 31.12.2020 r.

Natomiast sprawozdanie finansowe spółki jawnej sporządzone za okres od 1.01.2020 r. do 31.07.2020 r. (przykład 1), za okres od 1.09.2019 r. do 31.07.2020 r. (przykład 2) nie jest rocznym sprawozdaniem finansowym i nie podlega obowiązkowi badania (...)”.


2. Sprawozdanie finansowe za pierwszy rok obrotowy spółki z o.o. powstałej z przekształcenia osoby fizycznej

W kwestii pierwszego sprawozdania finansowego spółki z o.o. powstałej z przekształcenia osoby fizycznej prowadzącej działalność gospodarczą zwróciliśmy się do Ministerstwa Finansów z prośbą o zajęcie stanowiska w następującej sprawie:

W październiku 2021 r. nastąpiło przekształcenie osoby fizycznej prowadzącej działalność gospodarczą w spółkę z o.o. Osoba fizyczna prowadziła księgi rachunkowe. Spółka z o.o. przyjęła, że jej rok obrotowy będzie tożsamy z rokiem kalendarzowym.

1) Czy spółka z o.o., która powstała w wyniku przekształcenia osoby fizycznej prowadzącej działalność gospodarczą, może przyjąć, że jej pierwszy rok obrotowy będzie trwał od 1 października 2021 r. do 31 grudnia 2022 r.?

2) Czy spółka z o.o. w swoim pierwszym sprawozdaniu wykazuje dane porównawcze?

Ministerstwo Finansów w piśmie z 8 grudnia 2021 r., będącym odpowiedzią  na pytania naszego Wydawnictwa, wyjaśniło:

„(...) zgodnie z art. 29 ust. 3 ustawy o rachunkowości zmiana formy prawnej jednostki nie stanowi przeszkody do uznania, że działalność będzie kontynuowana.

Definicja roku obrotowego, określona w art. 3 ust. 1 pkt 9 tej ustawy o rachunkowości stanowi, że przez rok obrotowy rozumie się 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.

Biorąc pod uwagę powyższe, przekształcenie osoby fizycznej prowadzącej działalność gospodarczą w spółkę z o.o., nie oznacza rozpoczęcia działalności dla spółki przekształconej w rozumieniu przepisów ustawy o rachunkowości. Zatem regulacja zawarta w ww. art. 3 ust. 1 pkt 9 ustawy o rachunkowości – że 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 – nie ma w tym przypadku zastosowania.

Przekształcona jednostka (w tym przypadku spółka z o.o.) wykazuje dane porównawcze, zgodnie z ww. przepisami art. 46 ust. 1 oraz art. 47 ust. 1 ustawy o rachunkowości, które wynikają z rocznego sprawozdania finansowego jednostki przekształconej (w tym przypadku osoby fizycznej prowadzącej działalność gospodarczą).

Jednocześnie jednostka, w celu rzetelnego i jasnego przedstawienia sytuacji majątkowej i finansowej oraz wyniku finansowego, jest obowiązana przedstawiać wszelkie dodatkowe informacje konieczne do spełnienia tego obowiązku w informacji dodatkowej, zgodnie z art. 4 ust. 1 i ust. 1a ustawy o rachunkowości. Zatem za zasadne należy uznać zaprezentowanie w rocznym sprawozdaniu finansowym jednostki przekształconej ujawnień dotyczących tego przekształcenia (...)”.

3. Prezentacja wyniku finansowego osiągniętego do dnia przekształcenia w sprawozdaniu jednostki przekształconej

W kwestii prezentacji wyniku finansowego osiągniętego do dnia przekształcenia w sprawozdaniu finansowym jednostki przekształconej zwróciliśmy się do Ministerstwa Finansów z prośbą o zajęcie stanowiska w następującej sprawie:

W dniu 22 grudnia 2021 r. osoba fizyczna prowadząca działalność gospodarczą przekształciła się w spółkę z o.o. (pod tą datą sąd wpisał przekształcenie do rejestru przedsiębiorców KRS).

- 1) Czy otwierając księgi rachunkowe spółki z o.o. na 22 grudnia 2021 r., w obrębie kapitału własnego wykazuje się zysk z lat ubiegłych w kwocie zysku wypracowanego w okresie od 1 stycznia 2021 r. do 21 grudnia 2021 r. przez przedsiębiorstwo osoby fizycznej?
- 2) Czy pierwsze roczne sprawozdanie finansowe sporządzone przez spółkę z o.o. po przekształceniu, za okres od 22 grudnia do 31 grudnia 2021 r., podlega badaniu przez biegłego, jeżeli osoba fizyczna (przedsiębiorca) za 2020 r. przekroczyła limity, o których mowa w art. 64 ust. 1 pkt 4 ustawy o rachunkowości?

MF

Ministerstwo Finansów w piśmie z 9 lutego 2022 r., będącym odpowiedzią na pytania naszego Wydawnictwa, wyjaśniło:

„Ad 1)

W powyższej sytuacji wydaje się zasadnym, aby wynik finansowy osiągnięty do dnia przekształcenia był prezentowany w sprawozdaniu finansowym jednostki przekształconej, jako zysk (strata) z lat ubiegłych.

Jednocześnie w sprawozdaniu finansowym sporządzonym za okres od dnia 22 grudnia do 31 grudnia 2021 roku, jednostka może ujawnić (w formie opisu) informację o wyniku finansowym osiągniętym do dnia przekształcenia w dodatkowych informacjach i objaśnieniach, zakładając, że jest to informacja, która w istotny sposób wpływa na ocenę sytuacji majątkowej, finansowej oraz wyniku finansowego jednostki.

Ad 2)

Rozwiązania dotyczące obowiązku badania sprawozdania finansowego przy przekształceniu działalności osoby fizycznej w spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością są analogiczne do przedstawionych w odpowiedzi do sprawy GOFIN/GP/13/21 (odpowiedź z 23 kwietnia 2021 r. przytoczona na wstępie niniejszego artykułu – przypis redakcji).

Dodatkowo wskazujemy, że zgodnie z art. 4 ust. 5 ustawy o rachunkowości kierownik jednostki ponosi odpowiedzialność za wykonywanie obowiązków w zakresie rachunkowości określonych ustawą, w tym dotyczących prowadzenia ksiąg rachunkowych, sporządzania sprawozdań finansowych, poddania badaniu sprawozdań finansowych. Zatem to kierownik jednostki podejmuje decyzję w określonym stanie prawnym i faktycznym odnośnie do obowiązków wynikających z ustawy o rachunkowości (...).”

ZESZYTY METODYCZNE RACHUNKOWOŚCI

Redakcja: Redaktor Naczelna: Wiesława Śliwińska-Sokół
adres: 66-400 Gorzów Wlkp., ul. Owocowa 8, **e-mail:** zeszyty@gofin.pl

Wydawca: Wydawnictwo Podatkowe GOFIN sp. z o.o., **adres:** ul. Owocowa 8, 66-400 Gorzów Wlkp.
tel.: 95 720 85 40, faks 95 720 85 60, e-mail: prenumerata@gofin.pl