



Zamknięcie roku podatkowego i bilansowego w czasie pandemii COVID-19

dr Gyöngyvér Takáts
dr nauk ekonomicznych, właściciel biura rachunkowego

WEBINARIUM DOSTĘPNE TAKŻE W



WWW.INFORAKADEMIA.PL

**NOWE PREFERENCJE
STOSOWANE W ZWIĄZKU Z PONOSZENIEM
NEGATYWNYCH KONSEKWENCJI EKONOMICZNYCH
Z POWODU COVID-19**

Wyjaśnienia MF

DOFINANSOWANIE DO CZĘŚCI KOSZTÓW WYNAGRODZEŃ PRACOWNIKÓW W KSIĘGACH RACHUNKOWYCH

W jaki sposób ująć w księgach rachunkowych dofinansowanie do części kosztów wynagrodzeń pracowników wypłacanych przez przedsiębiorstwa (mikro, małe i średnie) oraz należnych od tych wynagrodzeń składek na ubezpieczenia społeczne, o ile przedsiębiorstwa te odnotowały spadek obrotów gospodarczych w następstwie wystąpienia COVID-19?

Otrzymane dofinansowanie do części kosztów wynagrodzeń pracowników oraz należnych od tych wynagrodzeń składek na ubezpieczenia społeczne spełnia definicję przychodów określoną w art. 3 ust. 1 pkt 30 ustawy o rachunkowości. Równowartość otrzymanych środków pieniężnych z tytułu tego dofinansowania wskazane jest odnieść na zwiększenie pozostałych przychodów operacyjnych, w rozumieniu art. 3 ust. 1 pkt 32 ustawy o rachunkowości.

DOFINANSOWANIE ZE ŚRODKÓW FGŚP DO WYNAGRODZEŃ PRACOWNIKÓW W KSIĘGACH RACHUNKOWYCH

W jaki sposób ująć w księgach rachunkowych dofinansowanie ze środków FGŚP do wynagrodzeń pracowników objętych przestojem ekonomicznym albo obniżonym wymiarem czasu pracy w następstwie wystąpienia COVID-19 oraz środków na opłacanie składek na ubezpieczenia społeczne pracowników należnych od pracodawcy?

Otrzymane dofinansowanie ze środków FGŚP do kosztów wynagrodzeń pracowników oraz składek na ubezpieczenia społeczne pracowników należnych od pracodawcy, spełnia definicję przychodów określoną w art. 3 ust. 1 pkt 30 ustawy o rachunkowości. Równowartość otrzymanych środków pieniężnych z tytułu tego dofinansowania wskazane jest odnieść na zwiększenie pozostałych przychodów operacyjnych, w rozumieniu art. 3 ust. 1 pkt 32 ustawy o rachunkowości.

ZWOLNIENIE ZE SKŁADEK ZUS W KSIĘGACH RACHUNKOWYCH

W jaki sposób ująć w księgach rachunkowych spółki z o.o. zwolnienie z obowiązku opłacenia nieopłaconych należności z tytułu składek ZUS należnych za okres od 1 marca do 31 maja 2020 r. wykazanych w deklaracjach rozliczeniowych złożonych za ten okres?

Umorzenie zobowiązania wobec ZUS wskazane jest odnieść na zwiększenie pozostałych przychodów operacyjnych, w rozumieniu art. 3 ust. 1 pkt 32 ustawy o rachunkowości.

WPŁYW NA KOSZTY UZYSKANIA PRZYCHODÓW I DOCHÓD PRACOWNIKA UMORZONYCH SKŁADEK NA UBEZPIECZENIE SPOŁECZNE OD WYNAGRODZEŃ PRACOWNIKÓW

W zakresie wpływu na koszty uzyskania przychodów zwolnionych składek na ubezpieczenie społeczne od wynagrodzeń pracowników, należy zauważyć, że Tarcza Antykryzysowa nie wprowadziła zmian w odniesieniu do sposobu obliczania zaliczek na podatek dochodowy od dochodów osiągniętych przez przedsiębiorców w zakresie uwzględniania przy ich obliczaniu składek na ubezpieczenia społeczne oraz w odniesieniu do zasad odliczania od podatku składki na ubezpieczenie zdrowotne.

Nie została również zmieniona zasada, zgodnie z którą przy obliczaniu zaliczki na podatek dochodowy od dochodów osiągniętych przez przedsiębiorców uwzględniane są składki, określone w ustawie o systemie ubezpieczeń społecznych, zapłacone w roku podatkowym bezpośrednio na własne ubezpieczenia emerytalne, rentowe, chorobowe oraz wypadkowe podatnika oraz osób z nim współpracujących, a także potrącone w roku podatkowym przez płatnika ze środków podatnika.

Jednocześnie nie wprowadzono zmian polegających na obniżeniu podatku dochodowego o kwotę składki na ubezpieczenie zdrowotne opłaconej bezpośrednio przez podatnika bądź pobranej w roku podatkowym przez płatnika.

ROZWIĄZANIE

Oznacza to, że odliczeniu w podatku dochodowym podlegają tylko te składki na ubezpieczenia społeczne i ubezpieczenie zdrowotne, które przedsiębiorca zapłacił w roku podatkowym. Tym samym, przy obliczaniu podatku dochodowego nie mogą być uwzględnione składki na ubezpieczenia społeczne oraz ubezpieczenie zdrowotne, od opłacenia których podatnik został zwolniony.

Jednocześnie, w zakresie możliwości zaliczenia zwolnionych składek ZUS do kosztów uzyskania przychodu należy zauważyć, że składki na ubezpieczenie społeczne mogą zostać ujęte w kosztach uzyskania przychodów jedynie wtedy, gdy zostały faktycznie zapłacone (art. 23 ust. 1 pkt 55a ustawy PIT lub odpowiednio art. 15 ust. 4h ustawy CIT).

DOCHÓD PRACOWNIKA DO OPODATKOWANIA (ODLICZENIE OD DOCHODU SKŁADEK POBRANYCH PRZEZ PRACODAWCĘ)

Na podstawie art. 26 ust. 1 pkt 2 ustawy PIT odliczeniu od podstawy opodatkowania podlegają składki na ubezpieczenia społeczne, o których mowa w ustawie o systemie ubezpieczeń społecznych:

- zapłacone w roku podatkowym bezpośrednio na własne ubezpieczenia emerytalne, rentowe, chorobowe oraz wypadkowe podatnika oraz osób z nim współpracujących,
- potrącone w roku podatkowym przez płatnika ze środków podatnika.

Zatem podstawa opodatkowania wynagrodzenia pracownika, zarówno przy obliczaniu miesięcznej zaliczki podatkowej, jak i rocznego podatku, jest pomniejszana o kwotę składek na ubezpieczenia społeczne, pobranych (potrąconych) od wynagrodzenia pracownika przez pracodawcę. W takim przypadku pracownik opłacił bowiem składki z własnych środków (otrzymał niższe wynagrodzenie).

Z art. 31z016 ustawy COVID-19, wynika, że płatnik składek potrąca z wynagrodzenia składki na ubezpieczenia społeczne (tj. z własnych środków ubezpieczonego pracownika), tylko ich nie przekazuje do ZUS. Zatem nie ulega zmianie „sytuacja podatkowa” pracownika. Pracownik otrzymał bowiem mniejsze wynagrodzenie, pomniejszone o składki ubezpieczeniowe. Zatem obliczana przez pracodawcę (płatnika) podstawa opodatkowania dla celów poboru miesięcznej zaliczki na podatek dochodowy podlega pomniejszeniu o kwotę składek na ubezpieczenia społeczne pobranych z wynagrodzenia pracownika.

MIKROPOŻYCZKA

W jaki sposób ująć w księgach rachunkowych otrzymaną przez mikroprzedsiębiorcę w ramach tarczy antykryzysowej pożyczkę na pokrycie bieżących kosztów prowadzenia działalności gospodarczej? Jeśli w ramach pomocy pożyczka zostanie umorzona, to czy kwotę umorzonej pożyczki ująć w przychodach finansowych?

Otrzymana przez mikroprzedsiębiorcę pożyczka ze środków Funduszu Pracy (przekazana w celu przeciwdziałania negatywnym skutkom COVID-19) spełnia definicję zobowiązań określoną w art. 3 ust. 1 pkt 20 ustawy o rachunkowości. W księgach rachunkowych pożyczkę tę należy ująć na koncie przeznaczonym do ewidencjonowania zobowiązań z tytułu otrzymanych pożyczek (rozwiązanie w tym zakresie powinno być opisane w przyjętych zasadach (polityce) rachunkowości).

W przypadku umorzenia ww. pożyczki, w księgach rachunkowych nastąpi odpisanie zobowiązania z tytułu otrzymanej pożyczki na zwiększenie pozostałych przychodów operacyjnych, w rozumieniu art. 3 ust. 1 pkt 32 ustawy o rachunkowości.

PODATEK OD NIERUCHOMOŚCI

W jaki sposób ująć w księgach rachunkowych ulgę w zakresie podatku od nieruchomości, o ile sytuacja finansowa przedsiębiorstwa pogorszyła się wskutek epidemii COVID-19 i gmina uchwaliła zwolnienie z tego podatku za część 2020 r.? Czy właściwa będzie korekta kosztów rodzajowych podstawowej działalności operacyjnej?

Jednostka, która złożyła deklarację na podatek od nieruchomości DN-1 za 2020 r. i następnie została objęta postanowieniami uchwały rady gminy wprowadzającej za część roku 2020 r. zwolnienie z podatku od nieruchomości, powinna w księgach rachunkowych zmniejszyć zobowiązanie z tytułu tego podatku.

Zmniejszenie zobowiązania z tytułu podatku od nieruchomości jest zdarzeniem pośrednio związanym z działalnością operacyjną jednostki, zatem w myśl art. 3 ust. 1 pkt 32 ustawy o rachunkowości, wskazane jest odniesienie równowartości zmniejszenia tego zobowiązania w korespondencji z pozostałymi przychodami operacyjnymi.

SUBWENCJA PFR – PYTANIE

Spółka z o.o. w ramach rządowego programu wsparcia finansowego przedsiębiorstw „Tarcza Finansowa Polskiego Funduszu Rozwoju dla Małych i Średnich Firm” otrzymała subwencję finansową, której część (do 75%) może zostać umorzona (25% subwencji podlega bezwarunkowo zwrotowi). Decyzja o ewentualnym umorzeniu będzie podjęta dopiero po 12 miesiącach.

W jaki sposób ująć w księgach rachunkowych oraz w której pozycji bilansu wykazać otrzymaną subwencję w wysokości 25% (do zwrotu) oraz w wysokości 75% (do ewentualnego umorzenia – po spełnieniu określonych warunków).

Czy kwota umorzonej subwencji zwiększy przychody finansowe, czy pozostałe przychody operacyjne?

SUBWENCJA PFR JAK POŻYCZKA

Zgodnie z komunikatem Ministerstwa Finansów z dnia 18 maja br. subwencja finansowa otrzymana z Polskiego Funduszu Rozwoju (PFR) w ramach Tarczy Finansowej dla celów podatku dochodowego traktowana jest jak pożyczka.

Dla celów ujęcia w księgach rachunkowych oraz prezentacji w sprawozdaniu finansowym jednostki, która otrzymała ww. subwencję finansową, proponuje się następujące rozwiązanie spójne z podejściem podatkowym.

SUBWENCJA PFR – PREZENTACJA W BILANSIE

- a) w załączniku nr 1 do ustawy o rachunkowości według terminu wymagalności, tj.:
 - jako zobowiązania długoterminowe/ wobec pozostałych jednostek/ kredyty i pożyczki – w pozycji: B.II.3.a – jeżeli termin wymagalności wynosi powyżej 12 miesięcy od dnia bilansowego,
 - jako zobowiązania krótkoterminowe/ wobec pozostałych jednostek/ inne – w pozycji B.III.3.a – jeżeli termin wymagalności wynosi do 12 miesięcy od dnia bilansowego;
- b) w załączniku nr 4 do ustawy o rachunkowości (dla jednostek mikro) w pozycji B. Zobowiązania i rezerwy na zobowiązania;
- c) w załączniku nr 5 do ustawy o rachunkowości (dla jednostek małych) według terminu wymagalności, tj.:
 - jako zobowiązania długoterminowe / z tytułu kredytów i pożyczek – w pozycji: B.II. – jeżeli termin wymagalności wynosi powyżej 12 miesięcy od dnia bilansowego,
 - jako zobowiązania krótkoterminowe – w pozycji B. III. a. – jeżeli termin wymagalności wynosi do 12 miesięcy od dnia bilansowego.

SUBWENCJA PFR – UJĘCIE W KSIĘGACH

Z uwagi, że otrzymanie przez jednostkę subwencji finansowej ma charakter incydentalny o potencjalnie istotnej wartości, proponujemy – w myśl art. 50 ust. 1 ustawy o rachunkowości – rozszerzenie zakresu informacyjnego bilansu i zaprezentowanie zobowiązania z tytułu subwencji jako kolejnej uszczegóławiającej pozycji w ramach wskazanych kategorii zobowiązań.

Ponieważ otrzymana przez Spółkę subwencja finansowa podlega bezwarunkowo zwrotowi w wysokości 25%, a pozostała część (do 75%) może być umorzona po spełnieniu przez jednostkę określonych warunków, MF rekomenduje – ze względu na potencjalnie istotny wpływ informacji o kwocie bezwarunkowego zwrotu otrzymanej subwencji oraz kwocie ewentualnego umorzenia na ocenę sytuacji majątkowej, finansowej oraz wyniku finansowego jednostki – ujawnienie tej informacji w sprawozdaniu finansowym jednostki w informacji dodatkowej.

W przypadku umorzenia części (do 75%) otrzymanej kwoty subwencji, w księgach rachunkowych nastąpi odpisanie tej części zobowiązania z tytułu otrzymanej subwencji na zwiększenie pozostałych przychodów operacyjnych, o których mowa w art. 3 ust. 1 pkt 32 ustawy o rachunkowości.

ZAMKNIĘCIE ROKU W CZASIE PANDEMII COVID-19

PROCEDURA ZAMKNIĘCIA ROKU – NAJWAŻNIEJSZE ASPEKTY

1. Ustalenie formy sprawozdawczości finansowej

– CZY NIE WYSTĄPIŁY PRZESŁANKI DO BRAKU KONTYNUACJI DZIAŁALNOŚCI

2. Inwentaryzacja

– TERMIN I CZĘSTOTLIWOŚĆ NIE ZMIENIAŁA SIĘ

3. Wycena aktywów i pasywów

– OSTROŻNA WYCENA, ZASADY SZCZEGÓLNE W PRZYPADKU BRAKU KONTYNUACJI DZIAŁALNOŚCI

CZYNNOŚCI ZWIĄZANE Z ZAMKNIĘCIEM ROKU

Przed zamknięciem ksiąg rachunkowych jednostka powinna przeprowadzić określone czynności, aby rzetelnie i jasno przedstawić sytuację majątkową i finansową oraz prawidłowo ustalić wynik finansowy.

- **Inwentaryzacja roczna**
- **Wycena poszczególnych składników aktywów i pasywów**
- **Sporządzenie sprawozdania finansowego**

FORMA SPRAWOZDAWCZOŚCI FINANSOWEJ

- Uproszczenia sprawozdawcze
- Uproszczenia stosowanych zasad rachunkowości

Sprawozdawczość w sytuacjach szczególnych – brak kontynuacji działalności

SYTUACJA SZCZEGÓLNA – KONTYNUACJA DZIAŁALNOŚCI CZY JEJ BRAK

Regulacje zawarte w ustawie o rachunkowości w art. 5 ust. 2 oraz 54 ust. 1 dotyczące przyjęcia przez jednostkę założenia kontynuacji działalności przy sporządzaniu sprawozdań finansowych nabrały ze względu na skutki gospodarcze epidemii COVID-19 szczególnego znaczenia w kontekście przyjęcia przez jednostkę założenia kontynuacji działalności podczas sporządzania sprawozdania finansowego.

Z uwagi na bardzo dynamiczną sytuację gospodarczą w kraju i na świecie wywołaną epidemią, ustalenie przez kierownika jednostki zdolności do kontynuowania działalności, przy uwzględnieniu wszystkich informacji dostępnych na dzień sporządzenia sprawozdania finansowego dotyczących dającej się przewidzieć przyszłości (obejmującej okres nie krótszy niż jeden rok od dnia bilansowego) jest trudne i obarczone istotnym ryzykiem przyjęcia błędnego założenia.

ODPOWIEDZIALNOŚĆ KIEROWNIKA

Kierownik jednostki – dokonując oceny zasadności założenia kontynuacji działalności – powinien zawsze, a zwłaszcza w okresie epidemii, gdzie założenie to nabrało szczególnego znaczenia, przeprowadzić analizę ryzyk i zagrożeń natury finansowej, operacyjnej lub innej, które mogłyby ujemnie wpływać na zdolność jednostki do kontynuacji działalności.

Konieczne jest również uwzględnienie czynników prawno-regulacyjnych, np. pomocy i wsparcia rządowego, których celem jest łagodzenie skutków gospodarczych epidemii.

UWARUNKOWANIE KONTYNUACJI DZIAŁALNOŚCI

Uwzględnić należy zakazy przemieszczania się i podróżowania oraz inne ograniczenia, pomoc i wsparcie rządowe, potencjalne źródła finansowania zastępczego, sytuację dostawców i odbiorców oraz jej wpływ na przewidywaną rentowność czy kontynuację dostaw i usług.

Kierownik jednostki powinien rozważyć, czy zachowana będzie wystarczająca płynność zapewniająca wywiązywanie się jednostki z zobowiązań w terminie, gdy staną się one wymagalne oraz czy zachodzi potrzeba podjęcia działań restrukturyzacyjnych. Wartościową informacją byłoby przedstawienie również w ramach oceny założenia kontynuacji działalności, scenariuszy rozwoju sytuacji finansowej i majątkowej oraz rentowności jednostki.

Nie stanowi przeszkody do uznania, że działalność jednostki będzie kontynuowana otwarcie postępowania restrukturyzacyjnego (art. 29 ust. 3 ustawy o rachunkowości).

KONTYNUACJA DZIAŁALNOŚCI W INFORMACJI DODATKOWEJ

Po przeprowadzeniu analizy i przyjęciu założenia kontynuacji działalności przez jednostkę w dającej się przewidzieć przyszłości w niezmniejszonym istotnie zakresie, bez postawienia jej w stan likwidacji lub upadłości, kierownik jednostki przedstawia odpowiednie ujawnienia w sprawozdaniu finansowym w informacji dodatkowej.

W e-sprawozdaniu finansowym we wprowadzeniu (zgodnie z załącznikiem do ustawy nr 1, 5 i 6) albo w informacji ogólnej (zgodnie z załącznikiem do ustawy nr 4) kierownik jednostki potwierdza (wyrazem TAK) założenie kontynuowania działalności gospodarczej przez jednostkę.

Natomiast opis wpływu skutków epidemii (jako istotnej dostępnej informacji na dzień sporządzenia sprawozdania finansowego) kierownik jednostki ujawnia – w formie szczegółowego wyjaśnienia – w dodatkowych informacjach i objaśnieniach.

BRAK KONTYNUACJI DZIAŁALNOŚCI

W przeciwnym przypadku, jeżeli przyjęcie założenia kontynuacji działalności – w ocenie kierownika jednostki – nie jest zasadne, wówczas sporządza się sprawozdanie finansowe zgodnie z zasadami wynikającymi z art. 29 i art. 36 ust. 3 ustawy o rachunkowości.

Niemożność przyjęcia założenia kontynuacji działalności kierownik jednostki ujawnia również w sprawozdaniu finansowym w informacji dodatkowej.

UWAGA! Samo wystąpienie stanu epidemii nie może być podstawą do automatycznego zastosowania art. 29 ustawy o rachunkowości!

BRAK KONTYNUACJI – ART. 29 UOR

Jeżeli założenie kontynuacji działalności nie jest zasadne, to wycena aktywów jednostki następuje po cenach sprzedaży netto możliwych do uzyskania, nie wyższych od cen ich nabycia albo kosztów wytworzenia, pomniejszonych o dotychczasowe odpisy amortyzacyjne lub umorzeniowe, a także odpisy z tytułu trwałej utraty wartości.

W takim przypadku jednostka jest również obowiązana utworzyć rezerwę na przewidywane dodatkowe koszty i straty spowodowane zaniechaniem lub utratą zdolności do kontynuowania działalności.

REZERWA I WYCENA

Wycena po cenach sprzedaży netto i utworzenie rezerwy następują w szczególności w przeddzień postawienia jednostki w stan likwidacji lub ogłoszenia upadłości,

na koniec roku obrotowego, jeżeli na dzień zatwierdzenia sprawozdania finansowego za dany rok obrotowy jednostka nie będzie kontynuowała działalności,

na koniec roku obrotowego przypadającego w czasie trwania postępowania likwidacyjnego lub upadłościowego,

a także w przeddzień przekazania, podziału lub sprzedaży jednostki, jeżeli odpowiednia umowa nie przewiduje przyjęcia za podstawę rozliczeń wartości majątku ustalonej przy założeniu, że działalność gospodarcza będzie przez jednostkę kontynuowana.

UJĘCIE W KSIĘGACH SKUTKÓW WYCENY

Różnica powstała w wyniku wyceny oraz utworzenia rezerwy wpływa na kapitał (fundusz) z aktualizacji wyceny.

Otwarcie postępowania restrukturyzacyjnego lub zmiana formy prawnej jednostki nie stanowią przeszkody do uznania, że działalność będzie kontynuowana!

KAPITAŁY – ART. 36 UST. 3 I 4 UOR

Składniki kapitału (funduszu) własnego jednostek postawionych w stan likwidacji lub upadłości należy, na dzień rozpoczęcia likwidacji lub postępowania upadłościowego, należy połączyć w jeden kapitał (fundusz) podstawowy, zmniejszając go:

- w spółkach z ograniczoną odpowiedzialnością, товариствach ubezpieczeń wzajemnych i товариствach reasekuracji wzajemnej – o udziały własne;
- w spółkach akcyjnych – o należne wkłady na poczet kapitału, o ile nie wezwano zainteresowanych do ich wniesienia, oraz o akcje własne.

Przepis ten może być odpowiednio stosowany przez jednostki objęte postępowaniem restrukturyzacyjnym.

CZYNNOŚCI LIKWIDACYJNE

- Zakończenie interesów bieżących spółki
- Upięknienie majątku (wyjątki! – nieruchomości spółek kapitałowych)
- Ściągnięcie wierzytelności
- Wypełnienie (spłata) zobowiązań (albo depozyt sądowy w spółkach kapitałowych)

Nie można wypłacać dywidendy!

KSH A UOR – PRZEPISY TYCH USTAW NIE SĄ SPÓJNE!

KSH

Bilans otwarcia likwidacji na dzień otwarcia likwidacji według wartości zbywczej

UoR

Sprawozdanie na dzień poprzedzający dzień postawienia w stan likwidacji

KSH

SF likwidacyjny na przeddzień podziału majątku

UoR

SF na dzień zakończenia działalności

WYCENA BILANSOWA SKŁADNIKÓW AKTYWÓW I PASYWÓW – WYBRANE ZAGADNIENIA

WYCENA ROZRACHUNKÓW Z KONTRAHENTAMI NA DZIEŃ BILANSOWY

Na dzień bilansowy jednostka wycenia rozrachunki z kontrahentami, zgodnie z zapisami ustawy o rachunkowości, tj.:

- należności – w kwocie wymaganej zapłaty, z zachowaniem zasady ostrożności,
- zobowiązania – w kwocie wymagającej zapłaty.

Wycena na dzień bilansowy należności od kontrahentów z zachowaniem zasady ostrożności oznacza konieczność zweryfikowania, czy ustalona na dzień bilansowy kwota wymaganej zapłaty odpowiada na ten dzień realnej wartości należności, tj. wartości możliwej do odzyskania (wartość odzyskiwalna).

W przypadku gdy wartość należności możliwa do odzyskania na dzień bilansowy jest niższa od kwoty wymaganej zapłaty, jednostka odpowiednio obniża jej wartość przez dokonanie odpisu aktualizującego wartość należności.



Zamknięcie roku podatkowego i bilansowego w czasie pandemii COVID-19

dr Gyöngyvér Takáts
dr nauk ekonomicznych, właściciel biura rachunkowego

WEBINARIUM DOSTĘPNE TAKŻE W



WWW.INFORAKADEMIA.PL



Zapraszamy do zadawania pytań

WEBINARIUM DOSTĘPNE TAKŻE W



WWW.INFORAKADEMIA.PL