

ZMIANY W USTAWIE O RACHUNKOWOŚCI wpłyną na księgowość NGO



Kierownik Grupy Wydawniczej: **Ewa Marmurska-Karpińska**

Wydawca: **Marta Grabowska-Peda**

Redaktor: **Bogdan Świąder**

ISBN: 978-83-269-5281-4

Copyright © by Wydawnictwo Wiedza i Praktyka sp. z o.o.

Warszawa 2016

Skład i łamanie: **Raster Studio**

Wydawnictwo Wiedza i Praktyka sp. z o.o.

ul. Łotewska 9a, 03-918 Warszawa

tel. 22 518 29 29, faks 22 617 60 10

Niniejszy e-book chroniony jest prawem autorskim.

Przedruk materiałów bez zgody wydawcy jest zabroniony. Zakaz nie dotyczy cytowania publikacji z powołaniem się na źródło. Zaproponowane w niniejszym poradniku wskazówki, porady i interpretacje dotyczą sytuacji typowych. Ich zastosowanie w konkretnym przypadku może wymagać dodatkowych, pogłębionych konsultacji. Publikowane rozwiązania nie mogą być traktowane jako oficjalne stanowisko organów i urzędów państwowych.

W związku z powyższym redakcja nie może ponosić odpowiedzialności prawnej za zastosowanie zawartych w poradniku wskazówek, przykładów, informacji itp. do konkretnych przypadków.

ZMIANY W USTAWIE O RACHUNKOWOŚCI WPŁYNĄ NA KSIĘGOWOŚĆ NGO

Modyfikacja przepisów związanych z archiwizacją dokumentów oraz terminem inwentaryzacji dotyczy jednostek pozarządowych i będzie miała wpływ na ich rachunkowość i sprawozdawczość.

Projekt nowelizacji ustawy o rachunkowości z 7 kwietnia 2016 r. implementuje regulacje dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady 2014/95/UE z 22 października 2014 r. zmieniającej dyrektywę 2013/34/UE w odniesieniu do ujawniania informacji niefinansowych i informacji dotyczących różnorodności przez niektóre duże jednostki oraz grupy (Dz.Urz. UE L 330 z 15 listopada 2014).

Przy okazji wprowadzania wymogów unijnych do polskiego prawa ministerstwo zaproponowało kilka innych zmian o charakterze porządkowym.

Archiwizowanie elektroniczne danych

Po pierwsze umożliwienie zostanie dla wszystkich jednostek przeniesienie określonych dowodów księgowych przed zatwierdzeniem sprawozdania finansowego na informatyczne nośniki danych (a nie jak dotychczas dopiero po zatwierdzeniu sprawozdania finansowego). Jest to rozwiązanie ujednolicające przepisy z zakresu rachunkowości z przepisami podatkowymi dotyczącymi VAT.

Inne zmiany

Nowelizacja wprowadza zmiany o charakterze porządkowym w zakresie:

- kwalifikowania umów leasingu w jednostkach sektora finansów publicznych,
- uproszczonego kosztu wytwarzania produktów dla tzw. małych jednostek bez względu czy ich sprawozdania są poddawane badaniu przez biegłego rewidenta czy nie,
- uporządkowania niektórych informacji w sprawozdaniu z działalności,
- doprecyzowania niektórych pojęć dla jednostek zajmujących się działalnością ubezpieczeniową i reasekuracyjną,
- archiwizacji dokumentów,
- terminu inwentaryzacji.

Możliwości wcześniejszej digitalizacji zgodnie z nową treścią art. 73 ust. 2 ustawy o rachunkowości będzie dotyczyć wszystkich dowodów księgowych z wyłączeniem dokumentów dotyczących przeniesienia praw majątkowych do nieruchomości, powierzenia odpowiedzialności za składniki aktywów, znaczących umów i innych ważnych dokumentów określonych przez kierownika jednostki.

Warunkiem skorzystania z możliwości przeniesienia na informatyczne nośniki danych, będzie posiadanie urządzeń pozwalających na odtworzenie dowodów w postaci wydruku, o ile Inn przepisy nie stanowią inaczej.

Prace inwentaryzacyjne

Drugą zmianą dotyczącą także sektora pozarządowego jest jednoznaczne wskazanie, iż możliwość wcześniejszego rozpoczęcia i zakończenia prac inwentaryzacyjnych dotyczy tylko tych składników aktywów, które podlegają inwentaryzacji drogą spisu z natury lub drogą potwierdzenia salda. W przypadku aktywów i pasywów inwentaryzowanych przez tzw. weryfikację zapisów w księgach z dokumentacją, prace te muszą być przeprowadzone na ostatni dzień roku obrotowego.

Trzeba pamiętać, że inwentaryzacja w drodze weryfikacji dotyczy tych składników aktywów i pasywów, które z różnych przyczyn nie mogą być zinwentaryzowane drogą spisu z natury lub poprzez uzgodnienie i potwierdzenie sald.

Inwentaryzacja drogą weryfikacji obejmuje:

Aktywa trwałe	Rozrachunki	Pozostałe aktywa i pasywa
Budynki i budowle w budowie (z wyłączeniem wchodzących w ich skład maszyn i urządzeń), Grunty i prawo wieczystego użytkowania gruntów Spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu mieszkalnego oraz spółdzielcze prawo do lokalu użytkowego Trudno dostępne środki trwałe wartości niematerialne i prawne i inwestycje w nie.	Zobowiązania i należności z pracownikami Rozrachunki publicz-noprawne, Należności sporne i wątpliwe	Dostawy niefakturowane Materiały i towary w drodze Środki pieniężne w drodze Kapitały i fundusze własne oraz fundusze specjalne Rozliczenia międzyokresowe kosztów i przychodów rezerwy saldy kont pozabilansowych

Środki nieobjęte spisem z natury

Ponadto inwentaryzacji drogą weryfikacji poddaje się nieobjęte w danym roku obowiązkiem spisu z natury środki trwałe, maszyny i urządzenia zaliczone do środków trwałych w budowie, zapasy materiałów, towarów oraz produktów gotowych i półproduktów znajdujących się na strzeżonych składowiskach i objętych ewidencją ilościowo-wartościową oraz inne aktywa, które należało zinwentaryzować drogą spisu z natury lub potwierdzenia sald, lecz z pewnych uzasadnionych przyczyn nie było to możliwe, na przykład nie otrzymano potwierdzenia salda należności od kontrahenta zagranicznego.

Z przepisów ustawy o rachunkowości wynika, iż na ostatni dzień każdego roku obrotowego należy objąć inwentaryzacją wszystkie składniki aktywów i pasywów bilansu, a więc również

i te, które nie zostały w danym roku objęte innym sposobem inwentaryzacji (spis z natury, potwierdzenie sald).

Nowelizacja będzie obowiązywała od okresów sprawozdawczych rozpoczynających się od 1 stycznia 2017 r., ale dobrowolnie można ją wcześniej zastosować, co warto uczynić w przypadku uproszczeń.

Uproszczenia przy ustalaniu kosztu wytworzenia produktu

Jednostki produkcyjne powinny ustalać koszt wytworzenia produktu z uwzględnieniem stopnia wykorzystania mocy produkcyjnych. Jeśli oszacowane moce produkcyjne nie są w pełni wykorzystywane to część kosztów pośrednich stałych powinna być ujmowana wprost na wynik finansowy, a nie rozliczana na koszt wytworzenia produktu.

Nowelizacja ustawy o rachunkowości zakłada zmianę dla tzw. małych jednostek. Dla nich przewidziano możliwość uproszczonego ustalania kosztu wytworzenia produktu bez konieczności analizowania stopnia wykorzystania mocy produkcyjnych.

Doliczenie do kosztów bezpośrednich

Jednostki, których roczne sprawozdanie finansowe jednostki nie podlega obowiązkowi badania i ogłaszania, obliczając koszt wytworzenia produktu, mogą do kosztów bezpośrednich doliczyć koszty pośrednie związane z wytworzeniem tego produktu, niezależnie od poziomu wykorzystania zdolności produkcyjnych. Ustalony w ten sposób koszt wytworzenia nie może być wyższy od ceny sprzedaży netto.

Dla organizacji pozarządowych, które prowadzą działalność gospodarczą oznacza to, że w przypadku gdy ich sprawozdanie finansowe podlegało badaniu ze względu na:

- ▶ status OPP na podstawie rozporządzenia ministra finansów w sprawie obowiązku badania sprawozdań finansowych organizacji pożytku publicznego – mogą zastosować uproszczenie z art. 28 ust. 4a ustawy o rachunkowości,
- ▶ przekroczenie progów wielkościowych wskazanych w art. 64 ust 1 pkt 4 ustawy – powinny zastosować w pełni art. 28 ust. 3 ustawy o rachunkowości, czyli ustalać koszt wytworzenia bez uproszczeń.

Literalne zastosowanie art. 28 ust. 3 ustawy może być w niektórych sytuacjach bardzo niekorzystne dla organizacji pozarządowych.

Polskie standardy rachunkowości

Zgodnie ze stanowiskiem Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie ustalania kosztu wytworzenia dla celów bilansowej wyceny zapasów wynika, iż nieprzypisane do jednostek

produkcji stałe pośrednie koszty produkcji, będące konsekwencją niewykorzystania zdolności produkcyjnych, wpływają na wynik finansowy okresu sprawozdawczego, w którym zostały poniesione. Koszty te:

- 1) zwiększają „Koszt wytworzenia sprzedanych produktów” – w razie stosowania przez jednostkę wariantu kalkulacyjnego rachunku zysków i strat albo
- 2) wpływają na „Zmianę stanu produktów” – w przypadku stosowania wariantu porównawczego rachunku zysków i strat.

Koszty niewykorzystania zdolności produkcyjnych mogą być również ujęte, jako pozostałe koszty operacyjne. Ujęcie na koncie „Pozostałe koszty operacyjne” może być zasadne, gdy niewykorzystanie to było spowodowane np. nieplanowymi przestojami produkcji.

PRZYKŁAD

Fundacja prowadzi działalność gospodarczą – zakład odzieżowy. W związku z dużą skalą działalności, poddaje swe sprawozdanie finansowe badaniu audytora na podstawie art. 64 ust. 1 pkt 4 ustawy o rachunkowości. W 2016 roku zwiększyła znacząco swoje moce produkcyjne, w związku z planowanymi na 2017 rok zamówieniami. Na razie maszyny te nie są wykorzystywane w pełni, choć już produkcja na nich jest prowadzona.

Organizacja poniosła w bieżącym okresie koszty produkcyjne na nowej linii produkcyjnej, które wyniosły:

- Bezpośrednie – 2.000.000 zł, w tym:
 - Bezpośrednie materiały – 1.000.000 zł
 - Płace pracowników produkcyjnych wynagradzanych akordowo wraz z narzutami – 1.000.000 zł
- Pośrednie zmienne – 300.000 zł
 - Materiały pośrednie 100.000 zł
 - Płace pracowników nadzoru produkcyjnego i utrzymania technicznego wraz z narzutami – 50.000 zł
 - Pozostałe zmienne produkcyjne 150.000 zł
- Pośrednie stałe 1.000.000 zł
 - Amortyzacja maszyn, urządzeń i licencji produkcyjnych 1.000.000

W bieżącym okresie wykorzystano jedynie 30% mocy produkcyjnych. Zgodnie z dotychczasowymi przepisami koszt wytworzenia obejmowałby jedynie 30% kosztów pośrednich stałych, czyli 300.000 zł.

A zatem jednostkowy koszt wytworzenia produktów wyprodukowanych na tej linii wyniósłby:

$$(2.000.000 + 300.000 + 300.000) = 2.600.000 \text{ zł}$$

Koszty niewykorzystanych mocy produkcyjnych wpłynęłyby na wynik finansowy (kwota 700.000 zł) bez względu na to czy i ile wyrobów gotowych spółka by sprzedawała – obciążając go kwotą 700.000 zł.

Księgowania w fundacji w tej sytuacji, gdy nie stosuje uproszczeń będą następujące:

1. PK przebieganie kosztów produkcji:

- Wn Rozliczenie kosztów produkcji 2.600.000
- Ma Koszty bezpośrednie produkcji 2.000.000 zł
- Ma koszty pośrednie produkcji – zmienne 300.000
- Ma Koszty pośrednie produkcji stałe 300.000

1. PW przyjęcie wyrobów:

- Wn Wroby gotowe 2.600.000zł
- Ma Rozliczenie kosztów produkcji 2.600.000zł

2. Fa za sprzedaż połowy wyrobów za 2.000.000 zł

- Wn Rozrachunki z odbiorcami 2.460.000 zł
- Ma Przychody ze sprzedaży 2.000.000 zł
- Ma VAT należny 460.000 zł

3. Wz wydanie sprzedanych wyrobów 1.300.000 zł

- Wn Koszt wytworzenia sprzedanych wyrobów 1.300.000 zł
- Ma Wroby gotowe 1.300.000 zł

4. Ujęcie kosztów niewykorzystanych mocy produkcyjnych:

- Wn Koszt wytworzenia sprzedanych wyrobów 700.000 zł
- Ma Rozliczenie kosztów produkcji 700.000 zł

Wynik finansowy w takiej sytuacji wyniesie:

- Przychody ze sprzedaży: 2.000.000 zł
- Koszt wytworzenia sprzedanych wyrobów 1.300.000 zł
- Koszt wytworzenia sprzedanych wyrobów wynikający z niewykorzystania mocy produkcyjnych 700.000
- Razem (0,00 zł)

Fundacja w tej sytuacji nie osiągała w bieżącym okresie zysku – wynika to z techniki rozliczania kosztu wytworzenia.

Zmiany dla organizacji

Przygotowywana nowelizacja ustawy (projekt z 7 kwietnia 2016 r.) zakłada w omawianym zakresie zmianę dla tzw. małych jednostek. Dla nich przewidziano możliwość uproszczonego ustalania koszty wytworzenia produktu bez konieczności analizowania stopnia wykorzystania mocy produkcyjnych (Zmiana brzmienia art. 28 ust 4a ustawy o rachunkowości).

Za małe jednostki, które będą mogły od okresów rocznych rozpoczynających się 1 stycznia 2017 r. i później zastosować to uproszczenie uważane będą te jednostki, które za poprzedni rok obrotowy nie przekroczyły, co najmniej dwóch z następujących trzech wielkości:

- 1) 17 mln zł – w przypadku sumy aktywów bilansu na koniec roku obrotowego,
- 2) 34 mln 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.

Przypomnijmy, że obecnie takie uproszczenie mogą stosować jednostki niepoddające swych sprawozdań badaniu przez biegłego rewidenta. Teraz będzie to także możliwe, jeśli jednostka będzie badana przez audytora. To uproszczenie warto zastosować już za 2016 rok.

PRZYKŁAD

Opierając się na założeniach z poprzedniego przykładu, zgodnie z proponowanymi regulacjami – bez konieczności uwzględniania stopnia wykorzystania mocy produkcyjnych koszt wytworzenia wyniesie:

$$(2.000.000 + 300.000 + 1.000.000) = 3.300.000 \text{ zł.}$$

W przypadku organizacji korzystającej z uproszczeń księgowania będą przebiegały następująco:

1. PK przeksięgowanie kosztów produkcji

Wn Rozliczenie kosztów produkcji 3.300.000 zł

Ma Koszty produkcji 3.300.000 zł

2. PW przyjęcie wyrobów 3.300.000

Wn Wyroby gotowe 3.300.000 zł

Ma Rozliczenie kosztów produkcji 3.300.000 zł

3. Fa za sprzedaż połowy wyrobów

Wn Rozrachunki z odbiorcami 2.460.000 zł

Ma Przychody ze sprzedaży 2.000.000 zł

Ma VAT należny 460.000 zł

4. WZ wydanie sprzedanych wyrobów 1.650.000 zł

Wn Koszt wytworzenia sprzedanych wyrobów 1.650.000 zł

Ma Wroby gotowe 1.650.000 zł

Księgowanie ujęcia kosztów niewykorzystanych mocy produkcyjnych w tej sytuacji nie występuje.

Wynik finansowy w takiej sytuacji wyniesie

Przychody ze sprzedaży 2.000.000 zł

Koszt wytworzenia sprzedanych wyrobów 1.650.000 zł

Razem zysk 350.000 zł

Fundacja w tej sytuacji osiągała zysk 350.000 zł w bieżącym okresie .

§ Podstawa prawna:

- art. 28 ust. 3 i 4a ustawy z 29 września 1994 r o rachunkowości (tekst jedn.: Dz.U. z 2013 r. poz. 330 ze zm.)

§ Źródło:

- Projekt z 7 kwietnia 2016 r. o zmianie ustawy o rachunkowości (w trakcie prac).

dr Katarzyna Trzpiola

specjalista ds. finansów i rachunkowości

Wydział Zarządzania UW

Więcej ebooków
o tematyce finansowo-księgowej:
www.fabrykawiedzy.com

2NJ007

ISBN 978-83-269-5281-4