

Reforma systemu rachunkowości ze szczególnym uwzględnieniem cyfryzacji

Analiza stanu docelowego i proponowanych rozwiązań („TO BE” and gap analysis of the accounting regulation)

Identyfikator Projektu: REFORM/SC2022/132

22 grudnia 2023 r.

Technical Support Instrument

Supporting reforms in 27 Member States



Funded by
the European Union




Ministerstwo
Finansów

This document was produced with the financial assistance of the European Union. Its content is the sole responsibility of the author(s). The views expressed herein can in no way be taken to reflect the official opinion of the European Union.

The project is funded by the European Union via the Technical Support Instrument, managed by the European Commission Directorate-General for Structural Reform Support. The Beneficiary of the Project is the Polish Ministry of Finance.

This report has been delivered in February 2024, under the EC Contract No. REFORM/SC2022/132. It has been delivered as part of the project "Reform of the accounting system with special regard to digitalisation".

© European Union, 2023



The Commission's reuse policy is implemented by Commission Decision 2011/833/EU of 12 December 2011 on the reuse of Commission documents (OJ L 330, 14.12.2011, p. 39 – <https://eur-lex.europa.eu/eli/dec/2011/833/oj>).

Unless otherwise noted, the reuse of this document is authorised under the Creative Commons Attribution 4.0 International (CC BY 4.0) licence (<https://creativecommons.org/licenses/by/4.0/>). This means that reuse is allowed, provided that appropriate credit is given and any changes are indicated.

Directorate-General for Structural Reform Support
REFORM@ec.europa.eu
+32 2 299 11 11 (Commission switchboard)
European Commission
Rue de la Loi 170 / Wetstraat 170
1049 Brussels, Belgium

Projekt „Reforma systemu księgowego ze szczególnym uwzględnieniem cyfryzacji” („Projekt”) został zlecony przez Dyрекcję Generalną Komisji Europejskiej ds. Wspierania Reform Strukturalnych (DG REFORM) firmie PricewaterhouseCoopers EU Services EESV, a realizowany jest przez PricewaterhouseCoopers Polska spółka z ograniczoną odpowiedzialnością sp.k. (PwC).

Produkty Prac Projektu, w tym niniejszy raport (Raport), były przeznaczone wyłącznie do użytku Ministerstwa Finansów RP i Komisji Europejskiej na potrzeby konkretnego przetargu i zlecenia. PwC nie przyjmuje żadnej odpowiedzialności wobec osób trzecich wynikającej z prac nad przygotowaniem materiałów lub ich zawartości.

Prace w ramach Projektu dotyczące niniejszego Raportu przeprowadzono w okresie od maja 2023 r. do grudnia 2023 r. Wszelkie zmiany lub aktualizacje, które nastąpiły po tym okresie nie zostały odzwierciedlone w niniejszym Raporcie, a dalsze prace w ramach Projektu są nadal w toku na dzień publikacji niniejszego Raportu. Niniejszy Raport nie stanowi ostatecznego Produktu Prac dostarczonego w ramach Projektu.

Produkty Prac projektu należy czytać w całości i w odpowiedniej kolejności, aby uzyskać jasne zrozumienie podstawowej metodologii i nieodłącznych ograniczeń prezentowanych wyników.

Wyniki i rezultaty prac Projektu opierają się na aktualnych wersjach przepisów prawnych dostępnych w czasie realizacji Projektu, głównie na ustawie o rachunkowości (tj. ustawie z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz.U. z 2023 r. poz. 120)). Wszelkie późniejsze aktualizacje lub zmiany tych lub innych używanych dokumentów nie zostały odzwierciedlone w rezultatach Projektu ani w niniejszym Raporcie.

Niniejszy Raport został sporządzony w języku angielskim i polskim. W przypadku niejasności/różnic pomiędzy angielską i polską wersją Raportu, wiążąca jest angielska wersja językowa.

Spis treści

1. Podsumowanie zarządcze (Executive summary)	8
2. Wykonane prace	10
3. Rekomendacje zmian do obszarów do dyskusji	12
3.1. System przepisów o rachunkowości	12
3.1.1. Organizacja przepisów o rachunkowości oraz struktura Ustawy	12
3.1.2. Przestrzeganie przepisów Ustawy przez podmioty stosujące MSSF	23
3.1.3. Dobrowolność w stosowaniu MSSF	24
3.1.4. Skonsolidowane sprawozdania finansowe sporządzone zgodnie z MSSF nie będącymi MSSF UE.....	32
3.1.5. Zwolnienie z obowiązku sporządzania skonsolidowanego sprawozdania finansowego w przypadku stosowania MSSF	34
3.1.6. Zastosowanie skrótu MSSF	36
3.2. Przygotowywanie sprawozdań finansowych	37
3.2.1. Odpowiedzialność kierownika oraz organów nadzorujących jednostki za sprawozdanie finansowe.....	37
3.2.2. Terminy sporządzania sprawozdań finansowych.....	39
3.2.3. Odmowa podpisania sprawozdania finansowego	42
3.2.4. Łączne sprawozdania finansowe.....	44
3.2.5. Składanie sprawozdań finansowych.....	46
3.2.6. Ujawnienia w zakresie instrumentów finansowych w sprawozdaniu z działalności ...	47
3.2.7. Zdarzenia po dacie bilansu	49
3.2.8. Korekty błędów	50
3.2.9. Zakres informacji wykazywanych w sprawozdaniach finansowych.....	52
3.2.10. Działalność zaniechana.....	55
3.2.11. Wynagrodzenia zarządu.....	57
3.2.12. Dodatkowe ujawnienia w przypadku metody bezpośredniej	60
3.2.13. Dodatkowe ujawnienia w przypadku nie sporządzania zestawienia zmian w kapitale (funduszu) własnym	61
3.2.14. Rachunek przepływów pieniężnych w jednostkach, których działalność operacyjna polega na inwestowaniu.....	62
3.2.15. Pakiety konsolidacyjne	64
3.2.16. Ocena kontynuacji działalności	67
3.2.17. Definicja roku obrotowego	69

3.2.18. Prezentacja korekt	70
3.2.19. Ujawnienie w zakresie polityki rachunkowości.....	72
3.2.20. Ujawnienie kursów przyjętych do wyceny.....	74
3.3. Sprawozdania finansowe inne niż roczne	75
3.4. Badanie sprawozdań finansowych.....	80
3.4.1. Wybór biegłego rewidenta.....	80
3.4.2. Umowa na badanie w przypadku subfunduszy.....	81
3.4.3. Umowa oraz koszty przeprowadzenia badania sprawozdania finansowego	84
3.4.4. Dostęp do informacji w celu przeprowadzenia badania sprawozdania finansowego.....	85
3.5. Prowadzenie ksiąg rachunkowych.....	87
3.5.1. Miejsce prowadzenia ksiąg	87
3.5.2. Język prowadzenia ksiąg rachunkowych.....	89
3.5.3. Waluta prowadzenia ksiąg rachunkowych.....	91
3.5.4. Odpowiedzialność za prowadzenie ksiąg	92
3.5.5. Dokumentacja systemu rachunkowości.....	95
3.5.6. Definicja momentu rozpoczęcia działalności	96
3.5.7. Digitalizacja w obszarze prowadzenia ksiąg rachunkowych	97
3.5.8. Zestawienie obrotów i sald	112
3.5.9. Wynik przewalutowania na dowodzie księgowym.....	114
3.5.10. Poprawianie błędów w zapisach.....	115
3.5.11. Ewidencja w księgach pomocniczych zapasów	116
3.5.12. Potwierdzanie sald	118
3.6. Środki trwałe.....	120
3.6.1. Utrata wartości środków trwałych	120
3.6.2. Ujawnienia dotyczące gruntów użytkowanych wieczysto	121
3.6.3. Utrata wartości środków trwałych	122
3.6.4. Moment rozpoczęcia amortyzacji	124
3.6.5. Okres i metody amortyzacji	125
3.6.6. Środki trwałe o niskiej wartości.....	127
3.6.7. Możliwość przeszacowania środków trwałych	128
3.6.8. Definicja kosztu wytworzenia środka trwałego.....	133
3.7. Nieruchomości inwestycyjne.....	134
3.7.1. Definicja nieruchomości w budowie.....	134
3.7.2. Reklasyfikacje pomiędzy poszczególnymi rodzajami aktywów	136

3.7.3. Klasyfikacja wartości niematerialnych, środków trwałych i inwestycji w nieruchomości jako długo- i krótkoterminowych	138
3.7.4. Klasyfikacja wartości niematerialnych, środków trwałych i inwestycji w nieruchomości jako długo- i krótkoterminowych	140
3.8. Aktywa niematerialne.....	141
3.8.1. Definicja, nieokreślony okres użytkowania, koszty ulepszania wartości niematerialnych i prawnych	141
3.8.2. Doprecyzowanie zapisów dotyczących prac rozwojowych niezakończonych oraz ich kapitalizacja.....	144
3.9. Zapasy	146
3.9.1. Wycena zapasów obowiązkowych	146
3.9.2. Wycena wytworzonych filmów, oprogramowania i podobnych składników	148
3.9.3. Wycena zapasów niejednorodnych	150
3.9.4. Wycena zapasów w cenach ewidencyjnych	151
3.10. Inwentaryzacja.....	153
3.10.1. Sposób przeprowadzenia inwentaryzacji.....	153
3.10.2. Inwentaryzacja w magazynach zautomatyzowanych.....	156
3.10.3. Termin przeprowadzenia inwentaryzacji.....	158
3.10.4. Potwierdzanie sald	161
3.10.5. Doprecyzowanie rodzajów aktywów i pasywów podlegających inwentaryzacji	164
3.11. Leasing.....	165
3.11.1. Kryteria klasyfikacji leasingu.....	165
3.11.2. Ujawnienia dotyczące leasingu operacyjnego	167
3.11.3. <i>Leasing finansowy z perspektywy korzystającego</i>	169
3.12. Inwestycje i instrumenty finansowe	171
3.12.1. Rewizja regulacji dotyczących rachunkowości instrumentów finansowych oraz inwestycji ogółem.....	171
3.12.2. Ujęcie różnic kursowych w przypadku instrumentów dłużnych	188
3.12.3. Uregulowanie kwestii dopłat do kapitału	190
3.12.4. Wycena zabezpieczanych aktywów lub pasywów oraz stosowanie rachunkowości zabezpieczeń.....	192
3.12.5. Ujawnienia w zakresie instrumentów finansowych	195
3.13. Nabycia, połączenia i podziały spółek.....	198
3.13.1. Definicja przedsiębiorstwa oraz nabycie zespołu aktywów	198
3.13.2. Definicja jednostki dominującej sprawującej kontrolę, jednostek zależnych i stowarzyszonych.....	200
3.13.3. Metody rozliczania nabyć i połączeń	202

3.13.4. Nabycie etapami oraz zmiana procentowego udziału w jednostce zależnej	211
3.13.5. Metoda proporcjonalna.....	214
3.13.6. Uregulowanie transakcji podziału	216
3.13.7. Metoda praw własności	218
3.13.8. Brak grupy kapitałowej na dzień bilansowy	222
3.13.9. Zwolnienie z obowiązku konsolidacji w przypadku przekroczenia ustawowych progów.....	223
3.13.10. Ujęcie aktywów i zobowiązań wcześniej nie rozpoznanych	225
3.13.11. Prezentacja skonsolidowanych kapitałów.....	227
3.14. Rezerwy i Rozliczenia międzyokresowe bierne.....	229
3.14.1. Rezerwa na koszty usunięcia aktywa lub przywrócenia do stanu pierwotnego	229
3.14.2. Uregulowanie kwestii rezerw i rozliczeń międzyokresowych biernych oraz rezerwy na świadczenia pracownicze	232
3.14.3. Wycena rezerw z uwzględnieniem dyskonta	235
3.14.4. Uporządkowanie terminologii dotyczącej rezerw pomiędzy Ustawą a KSR 6	236
3.14.5. Pozostałe przychody i koszty operacyjne	238
3.15. Podatki	240
3.15.1. Ujawnienia w zakresie odroczonego podatku dochodowego	240
3.15.2. Brak regulacji w zakresie innych obciążeń podatkowych.....	241
3.15.3. Ulgi podatkowe.....	243
3.15.4. Kompensowanie aktywów i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego.....	245
3.15.5. Zmiana statusu podatkowego.....	246
3.15.6. Ujmowanie straty podatkowej możliwej do odliczenia.....	247
3.16. Instytucje finansowe	249
3.16.1. Składanie rocznego sprawozdania funduszy inwestycyjnych w rejestrze sądowym.....	249
3.16.2. Informacje i ujawnienia wykazywane w sprawozdaniach finansowych funduszy inwestycyjnych	251
3.16.3. Dodatkowe kwestie dotyczące ustalania wartości godziwej w przypadku funduszy inwestycyjnych.....	255
3.16.4. Kapitały w funduszach podlegających likwidacji	257
3.16.5. Połączenia funduszy inwestycyjnych	259
3.16.6. Sprawozdanie z działalności AFI (ASI) oraz zakładów ubezpieczeń.....	261
3.16.7. Wzory sprawozdań dla instytucji finansowych	262
3.16.8. Metoda pośrednia dla zakładów ubezpieczeń	266
3.16.9. Wycena inwestycji w zakładach ubezpieczeń.....	267
3.16.10. Wycena i przychody z lokat w zakładach ubezpieczeń.....	269

3.16.11. Wycena nieruchomości w zakładach ubezpieczeń	273
3.16.12. Rezerwy w zakładach ubezpieczeń	275
3.16.13. Odpis aktualizujący należności z tytułu składki	279
3.16.14. Pozostałe kwestie dotyczące ubezpieczycieli	281
3.17. Oddziały	283
3.18. Pozostałe tematy	288
3.18.1. Wprowadzenia pojęcia "sprawozdania podstawowe"	288
3.18.2. Ujawnienia w zakresie odpisów z tytułu utraty wartości	289
3.18.3. Ujawnienia w zakresie odpisów z tytułu utraty wartości	290
3.18.4. Ujawnienia w zakresie odpisów z tytułu utraty wartości	292
3.18.5. Grupowa polityka rachunkowości	293
3.18.6. Materiały marketingowe i reklamowe	295
3.18.7. Wycena w sytuacji braku kontynuacji działalności	296
3.18.8. Definicja istotności i ostrożności	298
3.18.9. Wartość rynkowa i wartość godziwa	299
3.18.10. Doprecyzowanie definicji ceny nabycia	301
3.18.11. Uspójnienie przepisów podatkowych i księgowych w zakresie wycen walutowych	302
3.18.12. Wycena aktywów niepieniężnych	303
3.18.13. Definicja, ujęcie i wycena kryptoaktywów i kryptozobowiązań	305
3.18.14. Ujawnienia w zakresie zysków bieżących oraz wyników z lat ubiegłych	307
3.18.15. Rozszerzenie dotyczące odpisów z tytułu trwałej utraty wartości inwestycji	308
3.18.16. Kapitalizacja kosztów finansowania zewnętrznego	309
3.18.17. Prezentacja wkładów otrzymanych i niezarejestrowanych na dzień bilansowy	311
3.18.18. Spójność Ustawy z innymi przepisami	312
3.18.19. Uproszczenie przepisów dotyczących konwersji na kapitał	317
3.18.20. Ujmowanie zobowiązania z tytułu uchwalonej dywidendy	318
3.18.21. Roszczenie o wniesienie dopłat	319
3.18.22. Rozliczanie dotacji	320
3.18.23. Przychody z usług o terminie realizacji poniżej 6 miesięcy	322
3.18.24. Programy motywacyjne	324
3.18.25. Brak definicji transakcji i salda	325
3.18.26. Jednostki powiązane	326
4. Wstępny plan przejścia (Initial transition plan)	329
5. Załączniki	333
Załącznik 1 - Wykaz stosowanych skrótów	333

Załącznik 2 - Lista spotkań z kluczowymi interesariuszami.....	339
Załącznik 3 - Przyporządkowanie obszarów do dyskusji zidentyfikowanych w fazie II Projektu do grup rekomendacji opracowanych w fazie IV Projektu	340
Załącznik 4 - Nowe standardy (wstępna propozycja)	371
Załącznik 5 - Schemat przedstawiający docelową strukturę przepisów.....	384
Załącznik 6 - Schemat przedstawiający aktualną strukturę przepisów i proponowany kształt docelowy	385
.....	385
Załącznik 7 - Instrumenty finansowe - aktywa finansowe schemat decyzyjny	386
Załącznik 8 - Instrumenty finansowe - zobowiązania finansowe schemat decyzyjny.....	387
Załącznik 9 - Ilustracja skutków rekomendacji 3.18.18	388

1. Podsumowanie zarządcze (Executive summary)

Niniejszy Raport stanowi podsumowanie prac wykonanych w ramach IV fazy Projektu pn. "Reforma systemu rachunkowości ze szczególnym uwzględnieniem digitalizacji" ("Projekt"). Działanie to jest finansowane przez Unię Europejską w ramach Instrumentu Wsparcia Technicznego 2022 (Technical Support Instrument) zarządzanego przez Dyрекcję Generalną Komisji Europejskiej ds. Wspierania Reform Strukturalnych ("DG REFORM"). Wykonawcą Projektu jest PricewaterhouseCoopers Polska spółka z ograniczoną odpowiedzialnością sp. k ("PwC") działająca w imieniu PricewaterhouseCoopers EU Services EESV, która została wybrana w drodze przetargu przez DG REFORM. Ministerstwo Finansów ("MF") jest beneficjentem Projektu.

Niniejszy Raport powstał przy wsparciu finansowym Unii Europejskiej. Wyłączną odpowiedzialność za jego treść ponosi autor (autorzy). Poglądy wyrażone w niniejszym dokumencie nie mogą w żaden sposób odzwierciedlać oficjalnej opinii Unii Europejskiej.

Celem tej fazy Projektu było wykonanie tzw. analizy "TO BE" tzn. opracowanie rekomendacji zmian przepisów do zidentyfikowanych w fazie II Projektu obszarów do dyskusji związanych ze stosowaniem Ustawy o rachunkowości (Ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz.U. z 2023 r. poz. 120), dalej "Ustawy"), jak również innych obowiązujących źródeł i przepisów prawa oraz regulacji, w tym standardów i stanowisk Komitetu Standardów Rachunkowości oraz rozporządzeń. Na tym etapie Projektu, lista obszarów do dyskusji została także rozszerzona o dodatkowo zidentyfikowane kwestie, co do których również zostały zaproponowane zmiany.

W ramach prac nad rekomendacjami, wykonano pogłębioną analizę obszarów do dyskusji zidentyfikowanych w fazie II Projektu oraz przeprowadzono liczne spotkania z ekspertami będącymi członkami Zespołu Projektowego (w obszarze rachunkowości, audytu, prawa podatkowego, oraz nowoczesnych technologii) oraz kluczowymi interesariuszami. W rekomendacjach zostały także uwzględnione, tam gdzie było to zasadne, dobre praktyki z krajów Unii Europejskiej zebrane w III fazie Projektu.

W ramach fazy IV Projektu dokonano również przeglądu metodologii ustalenia priorytetów dla zidentyfikowanych zagadnień do dyskusji, jak również oceny obszarów priorytetowych zidentyfikowanych w fazie II Projektu. Zidentyfikowane obszary priorytetowe, obejmujące między innymi:

- Organizację Ustawy oraz całej struktury przepisów prawa o rachunkowości;
- Kwestię stosowania Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej ("MSSF") w Polsce; oraz
- Odzwierciedlenie w Ustawie nowych technologii informatycznych, zarówno w obszarze prowadzenia ksiąg rachunkowych, inwentaryzacji, jak i innych istotnych procesów finansowo-księgowych,

w fazie IV Projektu zostały utrzymane.

W rozdziale 3 niniejszego Raportu zawarto rekomendacje opracowane dla obszarów do dyskusji zidentyfikowanych w fazie II Projektu i poszerzonych o nowo zidentyfikowane

zagadnienia. Obszary te zostały pogrupowane tematycznie dla ułatwienia analizy dokumentu. Każdy z obszarów w niniejszym Raporcie został ustrukturyzowany tak aby zawierał: tytuł (skrótowy opis zagadnienia, którego dotyczy), odwołanie do aktu prawnego, syntetyczny opis problemu oraz proponowaną przez autorów Raportu rekomendację (zawierającą opis proponowanej zmiany wraz z uzasadnieniem, wskazanie umiejscowienia w odpowiednim akcie prawnym oraz opis stanowisk odrębnych, rozbieżności lub decyzji do podjęcia (jeśli takie wystąpiły)).

Opisy obszarów do dyskusji, którym nadano wysoki priorytet, zostały w fazie II uzupełnione o sugerowane dalsze kroki. W fazie IV natomiast, w trakcie prac nad analizą stanu docelowego, w trakcie opracowania rekomendacji zmian, kroki te zostały ponownie przeanalizowane i pogłębione lub uzupełnione. Należy zwrócić uwagę, iż dla niektórych zidentyfikowanych w fazie II Projektu obszarów do dyskusji, przedstawione zostały dwie alternatywne opcje rozwiązania, które wymagają dalszego pogłębienia i analiz na kolejnych etapach prac oraz takie, w stosunku do których zrezygnowano z wprowadzania zmian. W przypadku rezygnacji z wprowadzenia zmiany, podane zostało uzasadnienie takiej decyzji.

2. Wykonane prace

W związku z tym, że celem tej fazy Projektu było przeprowadzenie analizy "TO BE", obejmującej zarówno rekomendacje w zakresie zmian do Ustawy o rachunkowości, jak również innych przepisów prawa lub regulacji, mających wpływ na pożądane skutki, w tym celu wykonane zostały następujące prace:

- Opracowanie wstępnych rekomendacji zmian do zidentyfikowanych w fazie II Projektu obszarów do dyskusji oraz identyfikacja i wypracowanie nowych obszarów do dyskusji wraz z rekomendacjami zmian;
- Przeprowadzenie warsztatów z kluczowymi interesariuszami w celu omówienia proponowanych rekomendacji i zebranie informacji zwrotnych oraz uwzględnienie ich w rekomendacjach (tam gdzie uznano to za zasadne);
- Podsumowanie dobrych praktyk zidentyfikowanych w fazie III Projektu, identyfikacja takich, które mogłyby zostać wdrożone do przepisów w Polsce oraz włączenie ich do proponowanych rekomendacji;
- Uwzględnienie, w finalnej wersji rekomendacji, uwag i informacji zwrotnych otrzymanych od kluczowych interesariuszy oraz zespołu roboczego MF;
- Przygotowanie wstępnego plan przejścia tj. wysokopoziomowego planu dalszych prac i wdrożenia proponowanych rekomendacji.

W celu pogłębienia analizy "AS IS" oraz wypracowania rekomendowanego podejścia "TO BE", przeprowadzono serię spotkań z kluczowymi interesariuszami, umożliwiając bezpośrednią wymianę zdań dotyczących propozycji zmian. W trakcie fazy IV Projektu przeprowadziliśmy 4 spotkania z członkami Komisji Nadzoru Finansowego. Poruszane podczas spotkań zagadnienia dotyczyły przepisów rachunkowości stosowanych przez banki, fundusze inwestycyjne oraz zakłady ubezpieczeń. W ramach serii 5 spotkań z członkami Komitetu Standardów Rachunkowości, zostały poruszone następujące zagadnienia, zidentyfikowane jako najbardziej istotne / priorytetowe z perspektywy Projektu:

- Organizacja przepisów o rachunkowości;
- Stosowanie MSSF;
- Prowadzenie ksiąg - zasady, aspekty techniczne oraz archiwizacja i ochrona;
- Sposób prowadzenia inwentaryzacji - wykorzystanie systemów informatycznych;
- Inwestycje i instrumenty finansowe;
- Nabycia, połączenia i podziały spółek;
- Wybrane tematy z obszaru środków trwałych, przygotowania sprawozdań finansowych, zapasów oraz kapitałów.

Dodatkowo odbyliśmy również spotkanie dotyczące prowadzenia ksiąg rachunkowych z zespołem zajmującym się tematami podatkowymi w ramach Ministerstwa Finansów.

Poza wymienionymi powyżej spotkaniami z kluczowymi interesariuszami, w ramach pracy nad rekomendacjami zmian do przepisów Ustawy oraz innych przepisów i regulacji prawnych, mających pośredni lub bezpośredni wpływ na przepisy o rachunkowości, odbyliśmy również serię kilkunastu spotkań z zespołem ekspertów PwC, będących członkami Zespołu Projektowego (w obszarze rachunkowości, audytu, prawa podatkowego, oraz nowoczesnych technologii).

Zakres obszarów wyłączonych z zakresu Projektu w fazie II, na prośbę Beneficjenta, biorąc pod uwagę dostępność zasobów, obszerność tematów i inne toczące się projekty, w fazie IV został utrzymany bez zmian i obejmuje:

1. Usługowe prowadzenie ksiąg rachunkowych;
2. Odpowiedzialność karna;
3. Raportowanie informacji niefinansowych ("ESG"), oraz zagadnień dotyczących zrównoważonego rozwoju ("CSR") (z wyłączeniem przypadków, gdy zakres raportowania tych informacji pozostaje w związku ze sprawozdawczością finansową);
4. Badanie sprawozdań finansowych (poza skutkami badania dla sprawozdania finansowego, np. w przypadku nieważności badania z mocy prawa)
 - a. wybór biegłego rewidenta,
 - b. umowy o badanie – ich zawieranie i rozwiązywanie.

3. Rekomendacje zmian do obszarów do dyskusji

W ramach prac fazy II Projektu, zidentyfikowanych zostało 200 obszarów do dyskusji pogrupowanych w 11 grup tematycznych o zbliżonym charakterze. Każdemu z obszarów do dyskusji nadano numer referencyjny w formacie 6.X.Y.

W trakcie prac nad fazą IV projektu, część z obszarów do dyskusji została połączona lub w pogrupowana w inny sposób niż w fazie II, ponieważ część z proponowanych przez nas rekomendacji zmian wpływała często na więcej niż jeden z obszarów do dyskusji z różnych grup tematycznych. Niniejszy Raport zawiera zatem nieco inne ustrukturyzowanie tematów, jednak w celu zachowania kontynuacji oraz spójności z raportem fazy II, nazwa każdego z obszarów do dyskusji została zachowana i uzupełniona na końcu o numer z raportu fazy II, dla łatwiejszej identyfikacji. Podsumowanie przyporządkowania poszczególnych obszarów do dyskusji z fazy II do rekomendacji z fazy IV znajduje się w Załączniku nr 3.

3.1. System przepisów o rachunkowości

3.1.1. Organizacja przepisów o rachunkowości oraz struktura Ustawy

- Zakres tematyczny Ustawy oraz obowiązek stosowania standardów/Wysoki (6.1.1.)
- Uporządkowanie struktury Ustawy/Wysoki (6.1.3.)

Odwołanie do aktu prawnego:

Głównie przepisy art. 10 ust. 3 Ustawy mówiące o tym, że “W sprawach nieuregulowanych przepisami ustawy, przyjmując zasady (politykę) rachunkowości, jednostki mogą stosować krajowe standardy rachunkowości wydane przez Komitet Standardów Rachunkowości. W przypadku braku odpowiedniego standardu krajowego, jednostki, inne niż wymienione w art. 2 ust. 3, mogą stosować Międzynarodowe Standardy Rachunkowości (“MSR”).”

Skrócony (syntetyczny) opis problemu:

Zasady rachunkowości są uregulowane w Ustawie, rozporządzeniach, Krajowych Standardach Rachunkowości, a także stanowiskach Komitetu Standardów Rachunkowości. Krajowe Standardy Rachunkowości nie są obowiązkowe do stosowania, zaś status prawny stanowisk Komitetu Standardów Rachunkowości nie jest jednoznaczny.

Art. 10. ust 3 zezwala, lecz nie wymaga stosowania KSR i MSSF w obszarach nieuregulowanych Ustawą. Powoduje to znaczne różnice w prezentacji sprawozdań finansowych i w praktyce “selektywny” dobór zasad rachunkowości.

Dodatkowo, w obecnej strukturze Ustawy te same zagadnienia pojawiają się w kilku miejscach, a zakres szczegółowości uregulowań jest niejednolity.

Rekomendacja

a. Opis proponowanej zmiany

Opcja 1:

Ogólne założenia dotyczące proponowanej organizacji przepisów:

W ramach reformy przepisów o rachunkowości proponujemy następujące podejście w zakresie Ustawy, rozporządzeń oraz Krajowych Standardów Rachunkowości ("KSR", "standardy", "standardy KSR") wydanych przez Komitet Standardów Rachunkowości:

(i) Proponujemy aby Ustawa zawierała założenia i wymogi na poziomie ogólnym. Rekomendowane byłoby aby poziom szczegółowości Ustawy był zbliżony do poziomu szczegółowości Dyrektywy 2013/34/UE w sprawie rocznych sprawozdań finansowych, skonsolidowanych sprawozdań finansowych i powiązanych sprawozdań niektórych rodzajów jednostek („Dyrektywa”), natomiast kwestie wymagające uszczegółowienia tych przepisów byłyby zawarte w poszczególnych standardach wydanych w formie rozporządzeń.

(ii) Ustawę powinny uzupełniać:

(a) Krajowe Standardy Rachunkowości w randze rozporządzeń obowiązujące wszystkie jednostki z wyjątkami przewidzianymi w przepisach dedykowanych wybranym typom jednostek (patrz b) – tzw. **standardy horyzontalne/przekrojowe** w randze rozporządzeń;

(b) W przypadku wybranych typów jednostek: szczegółowe wymogi sektorowe o szczególnych zasadach rachunkowości tych jednostek (**standardy sektorowe**) stanowiące Sektorowe Krajowe Standardy Rachunkowości w randze rozporządzeń.

(iii) Poza Ustawą wraz z uzupełniającymi ją standardami, przepisy o rachunkowości mogą jak dotychczas, być uzupełnione dodatkowymi wytycznymi, rekomendacjami, przykładami, opisem najlepszych praktyk czy też dokumentami typu Q&A, za których publikację będzie odpowiedzialny Komitet Standardów Rachunkowości w porozumieniu z innymi instytucjami (takimi jak np. Komisja Nadzoru Finansowego - "UKNF", Polska Izba Biegłych Rewidentów - "PIBR", Stowarzyszenie Księgowych w Polsce - "SKwP" itp.).

Do każdego standardu horyzontalnego oraz każdego standardu sektorowego będzie wydany przez KSR jeden, osobny zestaw wytycznych (wytyczne KSR, wytyczne stosowania), w którym znajdują się treści wyjaśniające w jaki sposób należy najlepiej stosować przepisy zawarte w standardzie. Wytyczne te nie będą stanowiły prawa, a jedynie będą miały charakter pomocniczy.

(iv) Inicjatorem tworzenia nowych i uzupełniania istniejących standardów powinien być Komitet Standardów Rachunkowości, którego umocowanie prawne oraz struktura współpracy z Ministerstwem Finansów powinna zostać ponownie przeanalizowana w zależności od decyzji dotyczącej jego roli (w ramach opcji 1 lub opcji 2). Dodatkowo należy pozostawić możliwość wprowadzania rozporządzenia przez Ministra Finansów innych niż standardy, gdyż nie zawsze Komitet Standardów

Rachunkowości będzie inicjatorem wprowadzenia regulacji (np. w zakresie minimalnych wytycznych dla systemów finansowo-księgowych).

Schemat przedstawiający proponowaną docelową strukturę przepisów znajduje się w [Załączniku 5](#).

Powyższa propozycja oznacza, iż istniejące dotychczas rozporządzenia horyzontalne (Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 25 września 2009 r. w sprawie szczegółowych zasad sporządzania przez jednostki inne niż banki, zakłady ubezpieczeń i zakłady reasekuracji skonsolidowanych sprawozdań finansowych grup kapitałowych - "Rozporządzenie o konsolidacji"; Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 12 grudnia 2001 r. w sprawie szczegółowych zasad uznawania, metod wyceny, zakresu ujawniania i sposobu prezentacji instrumentów finansowych - "Rozporządzenie o instrumentach finansowych") oraz rozporządzenia sektorowe np. dotyczące działalności bankowej czy ubezpieczeniowej powinny zmienić formę na formę standardu, co pozwoliłoby na zachowanie większej spójności pomiędzy wszystkimi źródłami prawa stanowiącymi uzupełnienie Ustawy. Treść istniejących KSR powinna zostać przeanalizowana i podzielona na część, która pozostanie standardem i zostanie opublikowana w formie rozporządzenia oraz część, która będzie zawierała przykłady i dodatkowe wyjaśnienia (wytyczne), która także będzie opublikowana przez Komitet Standardów Rachunkowości. Analogicznie, rekomendujemy postąpić w przypadku stanowisk, tzn. po analizie treści przenieść część zapisów z tych stanowisk do standardu horyzontalnego bądź sektorowego (lub stworzyć dodatkowy standard), natomiast pozostałe wyjaśnienia, przykłady przenieść do wytycznych publikowanych przez Komitet Standardów Rachunkowości.

Schemat przedstawiający aktualną strukturę przepisów i proponowany kształt docelowy zawiera Załącznik 6 do niniejszego raportu.

Kroki do podjęcia celem uzyskania docelowej struktury źródeł prawa	
Poziom	Założenia
Ustawa	<ul style="list-style-type: none">- Stopień szczegółowości nie przekraczający tego co jest w Dyrektywie (może być mniej niż w Dyrektywie przy założeniu, że pozostałe elementy wymagane Dyrektywą są zamieszczone w KSR w formie rozporządzenia)- Ograniczenie treści Ustawy, w taki sposób aby zawierała założenia i wymogi o treści ogólnej, a ich uszczegółowienie zawarte byłoby w standardach- Usunięcie z Ustawy obszarów nadmiernie uregulowanych

Standardy w formie załącznika do rozporządzenia	<ul style="list-style-type: none"> - Analiza treści obowiązujących standardów z perspektywy możliwości ich traktowania jako rozporządzenia – dostosowanie do wymogów techniki legislacji - Przykłady, wyjaśnienia, dodatkowe rekomendacje stanowiące obecnie treść standardów zostają przeniesione do wytycznych do stosowania (nie stanowiących źródła prawa, ale jego najlepszą interpretację oraz udzielające praktycznej pomocy w zastosowaniu przepisów) - Stworzenie oraz uzupełnienie istniejących standardów / rozporządzeń o przepisy usunięte z Ustawy jako zbyt szczegółowe (np. wzory sprawozdań, nowy standard dotyczący inwentaryzacji, nowy standard sektorowy np. dla jednostek z branży nieruchomości, firm leasingowych, fundacji non-profit/organizacji pożytku publicznego)
Rozporządzenia sektorowe	Zmiana formuły na formułę standardu
Rozporządzenia horyzontalne	Zmiana formuły na formułę standardu
Stanowiska	Rozważenie czy dane stanowisko powinno zamienić się na standard, czy też treści w nim zawarte powinny być przeniesione do innego standardu horyzontalnego lub sektorowego. W przypadku konieczności wydania osobnego standardu, zmiana formuły na formułę standardu oraz wydzielenie części treści do wytycznych wydanych przez Komitet Standardów Rachunkowości
Wytyczne	Wydzielenie z obecnych standardów i stanowisk treści, które stanowią interpretację prawa a nie jego regulację (np. obecne przykłady) i/lub stworzenie nowych wytycznych

Proces legislacyjny uwzględniający przyjmowanie standardów w formie załączników do rozporządzenia



*) Zgodnie z wewnętrznym regulaminem działania Komitetu Standardów Rachunkowości, Komitet może przekazać projekty standardów i stanowiska do dyskusji publicznej. Odbywa się to poprzez publikację na stronach internetowych MF, SKWP, PIBR oraz w miesięczniku „Rachunkowość”. Komitet może dodatkowo przekazać do zaopiniowania projekt standardu lub stanowiska wybranym podmiotom i instytucjom.

Szczegółowe rekomendacje dotyczące rozporządzeń (obecnie istniejących oraz ewentualnych nowych):

Rekomendujemy uzupełnienie istniejących obecnie rozporządzeń sektorowych (tj. zarówno z perspektywy przeniesienia do istniejących obecnie rozporządzeń niektórych przepisów Ustawy – np. zakresu informacji wykazywanych w sprawozdaniach finansowych jednostek finansowych, lecz także ewentualnego uzupełnienia katalogu rozporządzeń dla tych grup podmiotów, dla których niezbędne by było opracowanie szczegółowych zasad sporządzania sprawozdania finansowego), które regulowałyby kwestie specyficzne dla danego rodzaju podmiotu i działalności.

Rekomendujemy, aby rozporządzanie sektorowe obejmowały następujące jednostki: banki, zakłady ubezpieczeń, zakłady reasekuracji, fundusze inwestycyjne, domy maklerskie oraz spółdzielnie. Do rozważenia jest rozszerzenie tej grupy i stworzenie rozporządzeń sektorowych dodatkowo dla jednostek takich jak jednostki z branży nieruchomości, firmy leasingowe i, firmy pożyczkowe, firmy faktoringowe oraz organizacje pozarządowe (m.in. fundacje non-profit i organizacje pożytku publicznego).

Rekomendujemy, aby standardy sektorowe miały możliwość modyfikowania zapisów zawartych w standardach horyzontalnych, biorąc pod uwagę specyfikę branży oraz specyficzne, sektorowe wymogi regulacyjne (np. bankowe, ubezpieczeniowe itd.).

Proponujemy również, aby rozporządzenia „horyzontalne” (którym podlegają wszystkie jednostki) takie jak: Rozporządzenie o instrumentach finansowych oraz Rozporządzenie o konsolidacji zostały przereklamowane do formy standardów. Zapisy zawarte w rozporządzeniach horyzontalnych będą dotyczyły wszystkich jednostek z zastrzeżeniem, że w danym rozporządzeniu sektorowym rozwiązanie zawarte w rozporządzeniu horyzontalnym może być zmienione.

Szczegółowe rekomendacje dotyczące standardów:

Rekomendujemy wprowadzenie obowiązku stosowania KSR poprzez ich publikację w formie rozporządzeń. W sprawach nieregulowanych przez Ustawę i rozporządzenia (obejmujące również standardy) proponujemy, aby istniała możliwość opracowania polityki rachunkowości w oparciu o MSSF, przy zachowaniu nadrzędnych zasad zawartych w Ustawie.

Postulujemy, aby wprowadzić obowiązkowe stosowanie KSR przez określone podmioty tzn. wszystkie podmioty stosujące Ustawę (a które nie stosują MSSF), z wyłączeniem jednostek małych i mikro. Uproszczenia dla jednostek małych i mikro należałoby wprowadzić do katalogu uproszczeń na poziomie ustawowym. Dodatkowo, każdy standard powinien zawierać zapisy do stosowania dla jednostek małych i mikro zamieszczone w osobnej części danego rozporządzenia tak aby wymogi te były przedstawione w sposób przystępny dla tego typu jednostek (alternatywą może być sporządzenie osobnego standardu w formie rozporządzenia dedykowanego dla jednostek małych i mikro). Zakładamy, że standardy sektorowe nie będą miały zastosowania dla jednostek małych i mikro.

Należałoby również uregulować kwestie stosowania stanowisk Komitetu Standardów Rachunkowości. Krótkoterminowo można to osiągnąć poprzez wprowadzenie przepisu, iż przez standardy rozumie się zarówno standardy jak i stanowiska Komitetu Standardów Rachunkowości. Dodatkowo, warto rozważyć włączenie kwestii aktualnie pokrytych stanowiskami do treści standardów tam gdzie jest to zasadne (Przykładowo zapisy dotyczące „Stanowiska w sprawie księgowego ujęcia praw majątkowych wynikających ze świadectw pochodzenia energii wytworzonej w odnawialnych źródłach energii” można włączyć do standardu dot. WNIP). Proponujemy docelową rezygnację ze stanowisk w przyszłości.

Proponujemy aby w maksymalnym stopniu wykorzystać dotychczasową treść istniejących standardów (z uwzględnieniem ewentualnych zmian do standardów wprowadzonych w wyniku niniejszego Projektu), ze względu na koszty administracyjne związane z przygotowaniem regulacji, czas ich przygotowania, ale przede wszystkim ze względu na obciążenia dla jednostek, które są zaznajomione z obecnymi standardami.

Proponowana na tym etapie prac lista standardów, których stworzenie należałoby rozważyć jest zawarta w Załączniku 4 do niniejszego dokumentu.

Uporządkowanie struktury Ustawy:

Rekomendujemy uporządkowanie Ustawy, tak aby jej struktura była bardziej przejrzysta i usystematyzowana oraz grupowała zbliżone tematy w jednym miejscu. Oznacza to między innymi:

1) Definicje:

- Zgrupowanie wszystkich definicji zawartych w Ustawie w jednym miejscu i ułożenie ich w kolejności alfabetycznej;
- Lista definicji zawierałaby terminologię główną / podstawową np. wymienione byłyby tam pozycje takie jak aktywa czy zobowiązania, MSSF, polskie zasady rachunkowości, jednostki mikro/małe/duże etc.
- W przypadku pozycji szczegółowych takich jak środki trwałe, wartości niematerialne i prawne etc. mogłyby być one zdefiniowane w samej treści Ustawy w miejscach, w których pojawiają się po raz pierwszy – należy rozważyć każdą z definicji i ustalić czy ma ona zastosowanie w wielu miejscach w Ustawie (i w wtedy należy zostawić ją w części Ustawy „Definicje” czy też odnosi się wyłącznie do specyficznej części Ustawy i wtedy zdefiniować ją tamże).

2) Obowiązki i zwolnienia:

- Zgrupowanie w jednym miejscu w Ustawie zwolnień dla zdefiniowanych kategorii podmiotów (jednostek małych i mikro);
- Ujęcie szczegółowych instrukcji dotyczących uproszczeń dla jednostek mikro i małych w poszczególnych standardach horyzontalnych lub, gdyby to okazało się zbyt skomplikowane, ujęcie wymogów w jednym standardzie dedykowanym jednostkom mikro i małym;

3) Informacje o tym KTO (jakie jednostki), stosuje JAKIE odpowiednie zasady rachunkowości (MSSF, Polskie Zasady Rachunkowości “PZR”, zasady uproszczone) wraz z informacją, jakie rozdziały Ustawy będą poszczególne grupy jednostek dotyczyły.

4) Opis polskich zasad rachunkowości (PZR) obejmujących:

- a. Ogólne zasady dotyczące sporządzenia sprawozdania zgodnie z PZR (zasada rzetelnego i jasnego obrazu, ostrożności, memoriału, kontynuacji działalności, przewagi formy nad treścią i inne);
- b. Zasady ujmowania i wyceny aktywów, pasywów, przychodów i kosztów, w tym dotyczących instrumentów finansowych;
- c. Zasady konsolidacji oraz wyceny udziału w jednostkach podporządkowanych w sprawozdaniu skonsolidowanym i jednostkowym;
- d. Zasady rozliczania połączeń jednostek gospodarczych w sprawozdaniu skonsolidowanym i jednostkowym;

- e. Ogólne zasady prezentacji w sprawozdaniach finansowych tj. wymienienie elementów sprawozdania finansowego wraz z ich zdefiniowaniem;
- f. Zdarzenia po dacie bilansu;
- g. Odesłania do standardów horyzontalnych oraz sektorowych.

W ramach tego rozdziału poświęconego polskim zasadom rachunkowości powinny być również dwa podrozdziały:

- i. rachunkowość pełna oraz
- ii. zwolnienia dla jednostek małych i jednostek mikro z zasad przewidzianych w rachunkowości pełnej.

5) Przepisy "wspólne" zawierające uregulowania dotyczące zarówno spółek stosujących PZR jak i spółek stosujących MSSF tj.

- a. Obowiązek sporządzenia sprawozdania finansowego wraz z terminami i obowiązkiem jego publikacji i badania;
- b. Definicja roku obrotowego i jak postępować w przypadku jego zmiany, kiedy należy dokonywać zamknięcia i otwarcia ksiąg rachunkowych;
- c. Zwolnienia z obowiązku sporządzenia sprawozdania skonsolidowanego (niektóre dotyczą jednostek stosujących Polskie Standardy Rachunkowości "PSR" a część dotyczy wszystkich jednostek zarówno stosujących PSR jak i MSSF, patrz pkt x.y.z.); *[ostateczne numery referencji do innych części raportu zostaną wprowadzone w finalnej wersji raportu]*
- d. Kwestie dotyczące korekt sprawozdania finansowego w okresie pomiędzy jego sporządzeniem a zatwierdzeniem;
- e. Zasady dotyczące możliwości stosowania MSSF oraz zmiany zasad z PZR na MSSF oraz z MSSF na PZR;
- f. Ogólne zasady dotyczące prowadzenia ksiąg rachunkowych;
- g. Ogólne zasady dotyczące inwentaryzacji;
- h. Ewentualne określenie, które z kapitałów mogą podlegać dystrybucji (patrz pkt x.y.z). *[ostateczne numery referencji do innych części raportu zostaną wprowadzone w finalnej wersji raportu]*

Opcja 2:

Alternatywnie należałoby rozważyć inną formę ogłaszania standardów niż wskazano w opcji 1, tj. w formie innej niż forma rozporządzenia. Ustalenie jaka inna forma byłaby możliwa w obecnym otoczeniu legislacyjnym powinna być przedmiotem dalszych prac w szerszym zespole ekspertów, z uwzględnieniem stanowiska służb prawnych.

W takim przypadku należałoby:

- wpisać do Ustawy obowiązek stosowania standardów, które miałyby inną rangę niż rozporządzenie (jak np. norma polskiego komitetu normalizacyjnego),
- ustalić w jakiej formie mają być publikowane i udostępniane (“w obowiązkowym do stosowania standardzie”) z zapewnieniem powszechnej dostępności.

Jednakże należy zauważyć, że wynikający z Ustawy obowiązek stosowania standardów w formie norm polskiego komitetu normalizującego, nie zapewni osiągnięcia celu zagwarantowania elastyczności w kontekście wprowadzania modyfikacji treści przepisów wynikających z konkretnych standardów. Każda norma musi posiadać prawne umocowanie w Ustawie, co dodatkowo łączy się ze wskazaniem w treści przepisów Ustawy na konkretny numer tej normy. W związku z tym, każda aktualizacja wersji standardu w formie normy, skutkowałaby koniecznością zmian treści Ustawy, gdyż w wyniku takiej modyfikacji, również numer normy uległby zmianie, a odwołanie w Ustawie nie miałoby już zastosowania.

Dodatkowo, należy pozostawić możliwość wprowadzania rozporządzenia przez Ministra Finansów innych niż standardy, gdyż nie zawsze Komitet Standardów Rachunkowości będzie inicjatorem wprowadzenia regulacji (np. w zakresie minimalnych wytycznych dla systemów finansowo-księgowych).

W ramach alternatywnej opcji 2 wskazujemy również, że poza strukturą standardów zaproponowaną w opcji 1, możliwe byłoby również aby każdy standard miał strukturę analogiczną jak MSSF czyli zawierał podział na część główną, która powtarza i rozbudowuje to co znajduje się w Ustawie oraz część zawierającą wskazówki dotyczące stosowania (application guidance). Jak rozumiemy na bazie ustawy o rachunkowości, część standardów dotycząca wskazówek do stosowania (application guidance) nie mogłaby być wprowadzona rozporządzeniem. Dotychczas istniejące standardy należałoby zaktualizować zgodnie z tą samą zasadą. Opcja 1 jest według nas opcją bardziej preferowaną aczkolwiek struktura analogiczna do MSSF również może podlegać dalszym dyskusjom na kolejnych etapach Projektu.

Uzasadnienie:

Przedstawione powyżej propozycje mają na celu zaadresowanie jednego z kluczowych wniosków wynikających z przeprowadzonej kompleksowej analizy przepisów rachunkowych w Polsce, tj. konieczności aktualizacji i uproszczenia struktury Ustawy oraz hierarchii istniejących przepisów.

Hierarchia obowiązywania i poziom szczegółowości aktualnie obowiązujących przepisów może być uznana miejscami za problematyczną z punktu widzenia użyteczności, budzi często wątpliwości użytkowników i zawiera niespójności.

Aktualnie przepisy różnych szczebli zawierają bardzo szczegółowe wytyczne, które utrudniają identyfikację ogólnych zasad i norm postępowania. Umieszczenie niektórych przepisów w dokumencie wyższego szczebla uniemożliwia jego elastyczne zmiany oraz nakłada ograniczenia takie jak możliwość zaprezentowania przykładu zastosowania.

- b. **Uzasadnienie w przypadku rezygnacji z wprowadzenia zmian w danym obszarze problematycznym (jeśli wystąpią)**

Na tym etapie prac - nie dotyczy.

c. Wskazanie umiejscowienia w odpowiednim akcie prawnym i w jakim miejscu w strukturze

Zmiany przekrojowe dotyczące Ustawy, standardów, rozporządzeń i stanowisk oraz konieczność opracowania nowych standardów i wytycznych.

d. Stanowiska odrębne, rozbieżności, decyzje do podjęcia (jeśli wystąpią)

Na tym etapie prac - nie dotyczy.

Zakres zmian [można zaznaczyć wiele obszarów]

- Wyodrębniona (samodzielna/ niezależna) zmiana w ramach Ustawy
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Standardu
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Rozporządzenia
- Zmiana Ustawy **oraz** obowiązujących Standardów, Rozporządzeń lub innych przepisów o rachunkowości
- Opracowanie nowego Standardu / Rozporządzenia
- Opracowanie Wytycznych Stosowania
- Zmiana w obrębie innych (nie dotyczących bezpośrednio rachunkowości) przepisach prawa*
- Konieczność opracowania skomplikowanych przepisów przejściowych
- Znaczący wpływ zmian na inne przepisy Ustawy
- Wydanie Komunikatu MF/ interpretacji w innej ustalonej formie
- ...

**) Przepisy, których dotyczy zmiana będą wskazane w treści rekomendacji*

****) Szczegóły dotyczących tych przepisów przejściowych będą podane w treści rekomendacji, jeśli będzie to możliwe do sformułowania na tym etapie projektu]*

Dodatkowe uwagi - obszary dodatkowej analizy

Należałoby rozważyć, czy na gruncie polskiego prawa (polityki legislacyjnej, ustawodawstwa) byłaby możliwość włączenia dodatkowych wytycznych, rekomendacji, najlepszych praktyk do standardów wprowadzanych w drodze rozporządzeń (jeśli struktura standardu miałyby wyglądać tak jak proponujemy w opcji 2).

W zakresie zmian wynikających z przedstawionych rekomendacji do dalszej analizy i wyjaśnienia pozostają następujące kwestie:

- 1) na poziomie Ustawy:
 - a) stosowane zapisy w Ustawie o nadrzędności standardów dedykowanych jednostkom sektorowym nad standardami „ogólnymi”. Wydaje się, że jest to możliwe poprzez zawarcie odpowiednich przepisów w samych rozporządzeniach;

- b) sposób określenia w standardzie rozwiązań dla poszczególnych grup sektorowych w porozumieniu z innym organem;
 - c) czy Ustawa wymaga napisania od nowa jako nowy akt prawny czy też możliwe jest wprowadzenie zmian do istniejącej treści aktu. Biorąc pod uwagę ilość i charakter proponowanych zmian, wydaje się, że modyfikacja istniejącej Ustawy nie będą sprzyjać poprawie jej struktury i przejrzystości.
- 2) w zakresie standardów (jeśli byłyby wprowadzane w formie załączników do rozporządzenia wprowadzającego standardy):
- a) możliwość wprowadzenia wszystkich standardów „en bloc” jednym rozporządzeniem czy też każdy standard musiałby być wprowadzany osobnym rozporządzeniem;
 - b) na ile konstrukcja/redakcja/formuła standardu, będącego załącznikiem do rozporządzenia, może być podobna do obecnej;
 - c) czy standard, będąc załącznikiem do rozporządzenia, mógłby zawierać przykłady i objaśnienia;
 - d) konieczność doprecyzowania współpracy MF i KSR w kontekście procedury legislacyjnej: na ile szczegółowo i w jakim akcie prawnym powinna być uregulowana współpraca MF i KSR i ewentualnie innych organów zainteresowanych danymi rozwiązaniami (np. organy nadzoru);
- 3) w zakresie wytycznych stosowania (niestanowiących źródła prawa):
- a) Identyfikowanie właściwego umiejscowienia w prawie;
 - b) czy Ustawa musiałaby zawierać umocowanie dla KSR do wydawania wytycznych;

Dodatkowe uwagi - ryzyka

- Standardy w formie rozporządzeń opracowywane byłyby w formie projektów przez Komitet, a następnie przekazywane do Ministerstwa Finansów w celu zaopiniowania proponowanych przepisów, m.in. z perspektywy zgodności z prawem unijnym. W związku z powyższym pojawia się także ryzyko związane z wydłużeniem się procedury legislacyjnej wdrażania standardów (w stosunku do obecnej sytuacji).
- W związku z tak dużą zmianą struktury prawa może pojawić się konieczność rozważenia przepisów przejściowych i ewentualnie znaczącego „vacatio legis”.

Dodatkowe uwagi - wpływ na interesariuszy

- Członkowie Komitetu w związku z powyższą rekomendacją identyfikują ryzyka związane z obecną formą pracy Komitetu (częstotliwość spotkań, zakres i skala działania). W związku z potencjalną zmianą skali pracy pojawiła się sugestia dotycząca wzmocnienia roli Komitetu jako instytucji, co mogłoby również wiązać się z koniecznością zatrudnienia etatowych pracowników, aby możliwe było udźwignięcie nowej skali pracy Komitetu. Do rozważenia byłaby również zmiana struktury organizacyjnej, wzmocnienie Komitetu o obsługę merytoryczną czy prawną, oraz o specjalistów odpowiedzialnych za pisanie standardów. Osoby te nie byłyby członkami Komitetu. Do zadań członków Komitetu należałyby przegląd i zatwierdzanie określonych treści - pełnienie roli decyzyjnej i wyznaczającej kierunek.

- W związku z proponowanymi powyżej zmianami dotyczącymi przeniesienia części treści z Ustawy do standardów członkowie Komitetu zgłosili potencjalny problem wynikający z konieczności korzystania z wielu źródeł przepisów rachunkowych przez niektórych użytkowników.

3.1.2. Przestrzeganie przepisów Ustawy przez podmioty stosujące MSSF

- Obowiązek stosowania Ustawy przez podmioty stosujące MSSF/Średni (6.1.4.)

Odwołanie do aktu prawnego

Art. 2 ust. 3 stanowi, że jednostki stosujące Międzynarodowe Standardy Rachunkowości (MSR) są zobligowane do przestrzegania przepisów Ustawy oraz przepisów wykonawczych w obszarach, które nie są uregulowane przez MSR.

Skrócony (syntetyczny) opis problemu

W trakcie rozmów z użytkownikami Ustawy, pojawiły się wątpliwości interpretacyjne dotyczące stosowania przez podmioty sporządzające sprawozdania finansowe zgodnie z MSSF wybranych przepisów Ustawy - np. stosowanie obowiązku ujawnienia wynagrodzenia biegłego rewidenta lub postępowanie w przypadku kwestii uregulowanych w Ustawie lub KSR, a nie uregulowanych w MSSF - np. czy jednostka stosująca MSSF powinna odnieść się do wymogów Międzynarodowych Standardów Rachunkowości 8 "Zasady (polityka) rachunkowości, zmiany wartości szacunkowych i korygowanie błędów - "MSR 8" (punkty 10-12) czy też zastosować wprost zasady określone w Ustawie lub KSR.

Rekomendacja

a. Opis proponowanej zmiany

W celu wyjaśnienia pojawiających się wśród użytkowników Ustawy wątpliwości

proponujemy wprowadzenie do Ustawy przepisu stanowiącego wprost, iż:

(i) Jednostki stosujące MSSF stosują przepisy Ustawy w odniesieniu do:

- Sprawozdania z działalności;
- Prowadzenia ksiąg rachunkowych;
- Inwentaryzacji;
- Innych ujawnień pozostających poza zakresem MSSF - w szczególności przepisy dotyczące ujawnienia wynagrodzenia firmy audytorskiej;
- Składników kapitałów podlegających wypłacie/ podziałowi [*Proponowane jest opracowanie odrębnych regulacji w tym obszarze - propozycja ewentualnych uregulowań zostanie przekazana jako odrębna rekomendacja*].

(ii) Jednostki stosujące MSSF nie stosują natomiast określonych w Ustawie oraz przepisach wykonawczych do Ustawy [*lub "określonych w polskich zasadach rachunkowości" - jeśli ten*

termin zostanie zdefiniowany co proponujemy] przepisów dotyczących ujmowania, zaprzestania ujmowania, wyceny, prezentacji oraz ujawniania operacji gospodarczych.

(iii) W przypadku gdy dana transakcja/ zdarzenie gospodarcze nie jest uregulowane w MSSF jednostka postępuje zgodnie z wytycznymi MSSF w tym zakresie i nie ma obowiązku stosowania zasad przewidzianych w polskich zasadach rachunkowości dotyczących pomiaru i ujawniania transakcji/ zdarzeń gospodarczych.

b. Uzasadnienie w przypadku rezygnacji z wprowadzenia zmian w danym obszarze problematycznym (jeśli wystąpią)

Nie dotyczy.

c. Wskazanie umiejscowienia w odpowiednim akcie prawnym i w jakim miejscu w strukturze

Uzupełnienie przepisów Ustawy - obecnie art. 2 ust. 3.

d. Stanowiska odrębne, rozbieżności, decyzje do podjęcia (jeśli wystąpią)

Na tym etapie Projektu - nie dotyczy.

Zakres zmian [można zaznaczyć wiele obszarów]

- Wyodrębniona (samodzielna/ niezależna) zmiana w ramach Ustawy
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Standardu
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Rozporządzenia
- Zmiana Ustawy **oraz** obowiązujących Standardów, Rozporządzeń lub innych przepisów o rachunkowości
- Opracowanie nowego Standardu / Rozporządzenia
- Opracowanie Wytycznych Stosowania
- Zmiana w obrębie innych (nie dotyczących bezpośrednio rachunkowości) przepisach prawa*
- Konieczność opracowania skomplikowanych przepisów przejściowych
- Znaczący wpływ zmian na inne przepisy Ustawy
- Wydanie Komunikatu MF/ interpretacji w innej ustalonej formie
- ...

**) Przepisy, których dotyczy zmiana będą wskazane w treści rekomendacji*

***) Szczegóły dotyczących tych przepisów przejściowych będą podane w treści rekomendacji, jeśli będzie to możliwe do sformułowania na tym etapie projektu]*

3.1.3. Dobrowolność w stosowaniu MSSF

- Dobrowolność w stosowaniu MSSF/Wysoki (6.1.5.)
- Obowiązek badania sprawozdań finansowych sporządzanych zgodnie z MSSF/Wysoki (6.1.6.)

- Dobrowolność w powrocie do stosowania Ustawy/Wysoki (6.1.7.)
- Zaprzeszanie stosowania MSSF w sprawozdaniach skonsolidowanych/Wysoki (6.5.7.)

Odwołanie do aktu prawnego

Art. 45 ust. 1a, 1b, 1e pozwalają na stosowanie MSR dla celów przygotowania sprawozdań finansowych wyłącznie przez: (i) emitentów lub jednostki ubiegające się lub zamierzające ubiegać się o status emitenta; (ii) jednostki wchodzące w skład grupy kapitałowej, których jednostka dominująca sporządza skonsolidowane sprawozdanie finansowe zgodnie z MSR; oraz (iii) oddziałów przedsiębiorcy zagranicznego, który sporządza sprawozdanie finansowe zgodnie z MSR.

Z kolei art. 64 ust. 3 wymaga, aby sprawozdania finansowe jednostek stosujących MSR podlegały badaniu.

Natomiast art. 45 ust. 1d oraz art. 55 ust. 9 określają warunki, kiedy jednostka może zaprzestać stosowania MSR w odniesieniu odpowiednio do jednostkowych i skonsolidowanych sprawozdań finansowych.

Skrócony (syntetyczny) opis problemu

- Brak możliwości stosowania MSSF na zasadzie dobrowolności jest problemem m.in. dla:
 - Jednostek, które są zobligowane do raportowania swoich wyników zgodnie z MSSF do podmiotów finansujących, funduszy inwestycyjnych lub innych inwestorów (a które to podmioty równocześnie nie spełniają wymogów art. 45 ust. 1b Ustawy, w tym podmiotów z siedzibą poza Unią Europejską ("UE") – na przykład na potrzeby kalkulacji kowenantów lub monitorowania przez interesariusza osiągniętych wyników w formie innej niż roczne sprawozdania finansowe;
 - Jednostek, które w dalszej perspektywie rozważają wejście na giełdę, a które to jednostki miałyby w przypadku dobrowolnego stosowania MSSF możliwość dostosowania się do reżimu przygotowywania sprawozdań finansowych zgodnych z MSSF, jeszcze przed momentem podjęcia zamiaru wejściu na rynek publiczny.
- Dodatkowo, z uwagi na definicję zawartą w art. 45 ust. 1b z możliwości stosowania MSSF wyłączone są jednostki stowarzyszone i współzależne.
- Występują ograniczenia w przejściu z MSSF na zasady Ustawy - przejście jest ograniczone do przypadków, w których ustala przyczyna, dla której zastosowano MSSF. W przypadku spełnienia określonych warunków zastosowanie MSSF jest dobrowolne, natomiast warunki uprawniające do zaprzestania stosowania MSSF są bardziej restrykcyjne.
- Przepis art. 45 ust. 1d uniemożliwia przejście na Ustawę jednostkom wchodzącym w skład grupy kapitałowej stosującej MSSF. Zakaz może ograniczać jednostki, które ze

względu na zmianę właściciela lub reorganizację nie znajdują dalszego uzasadnienia dla stosowania MSSF. Podobnie, Ustawa nie daje możliwości zaprzestania stosowania MSSF w sprawozdaniu skonsolidowanym w przypadkach innych niż ustanie okoliczności, o których mowa w art. 55 ust. 6 i 7.

- Ponadto występują różnice w interpretacji art. 45 ust. 1d, tj. czy ustanie okoliczności, o których mowa w pkt 1a i 1b należy rozumieć szeroko czy wąsko:
 - Przy szerokim rozumieniu, jednostka przejęta przez grupę kapitałową sporządzającą skonsolidowane sprawozdania finansowe wg MSSF, nie może przejść na Ustawę, nawet jeżeli nie jest to ta sama grupa kapitałowa, do której jednostka należała, podejmując decyzję o przejściu na MSSF;
 - Przy wąskim rozumieniu, jeżeli zmieniła się grupa kapitałowa, do której jednostka należała podejmując decyzję o przejściu na MSSF, wówczas może przejść na Ustawę, nawet jeśli nowy właściciel sporządza skonsolidowane sprawozdania wg MSSF.

W efekcie na rynku mogą występować różne podejścia w zakresie powrotu do stosowania Ustawy.

- Jednocześnie w Ustawie brakuje szczegółowych wytycznych regulujących podejście księgowe, które można zastosować w przypadku konwersji z MSSF na Ustawę (pamiętając o tym, że pełne retrospektywne podejście może nie być możliwe).

Rekomendacja

a. Opis proponowanej zmiany

I. Stosowanie MSSF

W celu wyeliminowania wskazanych powyżej wątpliwości i ograniczeń proponujemy modyfikację art. 45 ust. 1a i 1b w taki sposób, aby stanowił, że:

- Sprawozdania finansowe oraz skonsolidowane sprawozdania finansowe, [z wyłączeniem funduszy, zakładów ubezpieczeń, banków spółdzielczych oraz SKOK - katalog jednostek do określenia przez UKNF ze względu na bezpieczeństwo uczestników i zachowanie spójności nadzoru], mogą być przygotowywane zgodnie z MSSF, pod warunkiem, że sprawozdania finansowe takiej jednostki podlegają badaniu, przy czym do rozważania są następujące opcje:
 - **Opcja a:** obowiązek badania, o którym mowa powyżej jest bezwzględny dla wszystkich stosujących MSSF - tj. pozostawienie bez zmian zapisów art. 64 ust. 3.
 - **Opcja b (łagodząca obowiązki badania):** Jednostka może być zwolniona z obowiązku badania, w sytuacji w której spełnione są łącznie poniższe kryteria:
 - (i) Jednostka ze względu na swoje rozmiary i charakter nie podlega obowiązkowi badania na podstawie odrębnych przepisów; oraz
 - (ii) Jednostka jest jednostką zależną i jest objęta konsolidacją pełną, czyli:

(a) jest konsolidowana w całości, a nie metodą uproszczoną stosowaną w Międzynarodowych Standardach Sprawozdawczości Finansowej 5 "Aktywa trwale przeznaczone do sprzedaży oraz działalność zaniechana" ("MSSF 5"); oraz

(b) jednostka dominująca w stosunku do tej jednostki nie jest podmiotem inwestycyjnym na podstawie przepisów Międzynarodowego Standardu Sprawozdawczości Finansowej 10 "Skonsolidowane sprawozdania finansowe" ("MSSF 10"); oraz

(c) jednostka dominująca tej grupy (na dowolnym poziomie konsolidacji) posiada siedzibę w Polsce oraz przygotowuje skonsolidowane sprawozdania finansowe wg MSSF podlegające badaniu i dopełniła obowiązku badania i publikacji takiego sprawozdania w odniesieniu do roku poprzedzającego dany rok obrotowy.

Jednocześnie zastrzega się, że zwolnienie z badania nie dotyczy roku, w którym jednostka dotychczas stosująca Ustawę, przygotowuje swoje sprawozdania finansowe zgodnie z MSSF po raz pierwszy.

W związku z powyższymi propozycjami należałoby zmodyfikować treść art. 64 ust. 3 poprzez usunięcie stwierdzenia "a także roczne sprawozdania finansowe jednostek sporządzone zgodnie z MSR" (gdyż ten wymóg byłby zawarty w powyżej proponowanych przepisach); alternatywnie art. 64 mógłby zawierać odwołanie do wskazanych powyżej przepisów.

II. Warunki powrotu do stosowania Ustawy

Należy umożliwić jednostkom powrót do stosowania Ustawy, jednak wprowadzając przepisy, które ograniczą pochopne i zbyt częste decyzje o zmianie stosowanych zasad rachunkowości. W związku z tym proponujemy:

- Jednostka może podjąć decyzję o ponownym zastosowaniu Ustawy z efektem nie wcześniej niż od następnego roku, który następuje po roku, w którym jednostka podejmie decyzję o ponownym zastosowaniu Ustawy.
- Jednostka, która opublikowała sprawozdania finansowe zgodnie z MSSF może dokonać zmiany polegającej na ponownym stosowaniu polityk rachunkowości zgodnych z Ustawą pod warunkiem, że zmiana ta została zatwierdzona przez walne zgromadzenie wspólników lub akcjonariuszy, przy czym:
 - (i) decyzję o zmianie można podjąć tylko wówczas, gdy uzyska się zgodę co najmniej 90% akcjonariuszy/ wspólników; lub
 - (ii) w ramach głosowania za zmianą zagłosuje akcjonariusz/ wspólnik kontrolujący (jeśli taki istnieje), a spośród pozostałych akcjonariuszy/ wspólników za zmianą zagłosuje większość.
- Sprawozdanie finansowe przygotowywane za rok, w którym nastąpiła zmiana z MSSF na Ustawę podlega obowiązkowemu badaniu niezależnie od innych kryteriów.

III. Zasady przejścia na MSSF - na poziomie Ustawy

Proponujemy wprowadzenie na poziomie Ustawy przepisów stanowiących, że:

- Jednostka stosująca wcześniej (tj. przed zastosowaniem MSSF) zasady rachunkowości zgodne z Ustawą przekształca swoje sprawozdania finansowe w taki sposób, jakby nigdy nie przestała stosować zasad rachunkowości wynikających z Ustawy.
- Z kolei jednostka, która nie stosowała wcześniej Ustawy, przekształca swoje sprawozdania finansowe, tak jakby od zawsze stosowała zasady rachunkowości wynikające z Ustawy, chyba że Standard (chodzi o wymagający opracowania Standard dotyczący zasad związanych z przejściem z MSSF na Ustawę) stanowi inaczej.
- Jednostka ujawnia w informacji dodatkowej skutki zaprzestania stosowania MSSF oraz rozpoczęcia stosowania Ustawy.
- Jednostka zmieniająca zasady rachunkowości z MSSF na zgodne z Ustawą jest zobowiązana do przedstawienia wyczerpującej informacji na temat wpływu stosowania polskich zasad rachunkowości na sytuację finansową i majątkową oraz wyniki jednostki wraz z opisem głównych różnic.
- Skutki zmiany zasad rachunkowości są wykazywane w pozycji zysk (strata) z lat ubiegłych, a o ich przeznaczeniu decyduje walne zgromadzenie.

Proponujemy wprowadzenie do Ustawy definicji “polskich zasad rachunkowości” - jako zasad rozpoznawania i pomiaru aktywów, zobowiązań, przychodów i kosztów oraz ich ujawnień, które wynikają z rozdziału 4 Ustawy oraz wydanych na jej podstawie rozporządzeń. Wprowadzenie takiej definicji uprości prace legislacyjne, gdyż pozwoli na precyzyjne wskazanie jednostek stosując poszczególne artykuły Ustawy.

Proponowane regulacje na poziomie Standardu

Pozostałe kwestie dotyczące zasad przekształcania sprawozdań na zgodne z Ustawą powinny być uregulowane w osobnym standardzie. Standard powinien regulować takie kwestie jak:

- Sposób postępowania przy przekształceniu sprawozdań finansowych z MSSF na Ustawę. W oparciu o zasadę, że jednostka przekształca swoje sprawozdania finansowe w taki sposób, jakby nigdy nie przestała stosować zasad rachunkowości wynikających z Ustawy;
- Zapewnić uproszczenia lub wyłączenia w sytuacjach, gdy pełne zastosowanie retrospektywne jest praktycznie niemożliwe lub znacząco utrudnione;
- Regulować szczegółowo zakres ujawnień, które jednostka powinna zamieścić w sprawozdaniach finansowych (propozycje tych ujawnień wskazano poniżej).
- Standard powinien wyjaśniać, że:

- Jednostka dokonuje przekształcenia na tzw. datę przejścia, która jest bilansem otwarcia okresu porównawczego oraz;
- Jednostka rozpoznaje na datę przejścia jedynie te aktywa i zobowiązania, które spełniają definicję aktywów i zobowiązań w oparciu o Ustawę oraz mierzy je w sposób wynikający ze stosowania Ustawy, tak jakby Ustawa była stosowana od zawsze (za wyjątkiem wyłączeń zapewnionych przez Standard).
- Standard mógłby dopuszczać następujące wyłączenia/ uproszczenia:
 - Wartość firmy, która nie podlega amortyzacji zgodnie z MSSF: po przejściu na zasady rachunkowości zgodne z Ustawą podlegałyby amortyzacji w okresie 5 lat od daty nabycia, chyba że jednostka poprzednio przyjęła w swoich politykach rachunkowości określony okres użytkowania wartości firmy dla celów raportowania zewnętrznego lub grupowego;
 - Aktywa niematerialne o nieokreślonym okresie użytkowania, mogłyby zostać potraktowane analogicznie do powyższych zapisów;
 - W przypadku środków trwałych jednostka miałaby obowiązek zastosowania wyceny wg kosztu nabycia lub wytworzenia (tj. co oznacza konieczność odwrócenia wycen do wartości godziwych wycenianych przy przechodzeniu na MSSF);
 - W odniesieniu do umów leasingowych należałoby na datę przejścia ocenić, czy dana umowa leasingowa spełnia definicję leasingu finansowego czy też leasingu operacyjnego zgodnie z wytycznymi Ustawy. W przypadku umów spełniających definicję leasingu operacyjnego - wszelkie salda (tj. aktywa z tytułu prawa do użytkowania oraz zobowiązania z tytułu leasingu) rozpoznane zgodnie z Międzynarodowym Standardem Sprawozdawczości Finansowej 16 "Leasing" ("MSSF 16") należałoby rozpoznać jako zysk (strata) z lat ubiegłych, zaś pozostałe opłaty leasingowe rozpoznawać w sposób liniowy. Jeżeli natomiast umowa leasingowa spełniałaby definicję leasingu finansowego, wówczas należałoby przyjąć, iż salda aktywów z tytułu prawa do użytkowania oraz zobowiązań z tytułu leasingu są saldami zgodnymi z Ustawą, a umowa powinna być dalej rozliczana zgodnie z zasadami wynikającymi z Ustawy.
 - Saldo reprezentujące odpisy z tytułu utraty wartości należności wyliczone w oparciu o metodologię oczekiwanych strat kredytowych należałoby skorygować w taki sposób, aby uwzględniało tylko straty 'poniesione'.
 - W stosunku do instrumentów finansowych klasyfikowanych pod MSSF jako wyceniane do wartości godziwej przez wynik finansowy, należałoby kontynuować zasady ich rozliczania zgodnie z MSSF aż do momentu ich wygaszenia, zgodnie z MSSF (alternatywnie jednostka mogłaby zastosować w odniesieniu do tych instrumentów podejście w pełni retrospektywne).

- Analogiczne podejście należałoby zastosować w odniesieniu do rachunkowości zabezpieczeń istniejącej na datę przejścia (również z możliwością zastosowania pełnego retrospektywnego podejścia).
- W odniesieniu do programów uznanych za transakcje płatności w formie akcji rozliczane w środkach pieniężnych zgodnie z Międzynarodowym Standardem Sprawozdawczości Finansowej 2 "Płatności w formie akcji" ("MSSF 2") istniałaby możliwość zastosowania opcji kontynuowania sposobu rozliczania tych programów zgodnie z MSSF 2 aż do zakończenia programu. W przypadku programów uznanych za transakcje płatności rozliczane w instrumentach kapitałowych wskazane byłoby przeniesienia sald rozpoznanych w kapitałach do zysku (straty) z lat ubiegłych, chyba że dana jednostka zastosowałaby inną zasadę rachunkowości.
- W odniesieniu do różnic kursowych z przeliczenia jednostek zagranicznych możliwe byłoby odstąpienie od pełnego retrospektywnego przeliczania i uznanie, że saldo ustalone na datę przejścia jest saldem otwarcia zgodnym z Ustawą.
- W odniesieniu do rozliczenia połączeń jednostek gospodarczych przed datą przejścia proponowane byłoby wprowadzenie prawa jednostki do odstąpienia od retrospektywnego zastosowania w tym zakresie przepisów Ustawy, przy czym należałoby przeanalizować rozpoznane aktywa i zobowiązania, istniejące na datę przejścia, pod kątem spełnienia warunków rozpoznania zgodnych z Ustawą. W przypadku, gdyby dany składnik aktywów lub zobowiązań nie spełniałby definicji zgodnej z Ustawą, wówczas należałoby je usunąć z bilansu w korespondencji z zyskiem (stratą) z lat ubiegłych. Wartość firmy wynikająca z takich transakcji nie podlegałaby ponownemu ustaleniu, za wyjątkiem uwzględnienia jej amortyzacji zgodnie z przepisami Ustawy jak napisano powyżej.
- W przypadku jednostek nieobjętych konsolidacją na podstawie przepisów MSSF (np. jednostki inwestycyjne) proponowane byłoby uproszczenie pozwalające na dokonanie konsolidacji na datę przejścia, przy czym aktywa i zobowiązania jednostek nabytych podlegałyby wycenie zgodnie z zasadami Ustawy, ale bez konieczności ich wyceny do wartości godziwej. Natomiast różnica pomiędzy wartością inwestycji a wartością aktywów netto ustaloną zgodnie z Ustawą byłaby rozpoznana jako wartość firmy podlegająca amortyzacji począwszy od daty przejścia.
- Dodatkowe potencjalne wyłączenie: jeżeli jednostka stosująca MSSF sporządzała jednocześnie dla swojej spółki dominującej lub znaczącego inwestora pakiet grupowy zgodny z Ustawą, wówczas, w przypadku przejścia z MSSF na Ustawę, jednostka ta mogłaby zastosować wartości, które były przyjmowane/ wykazywane przez tę jednostkę na potrzeby sporządzania skonsolidowanych sprawozdań finansowych grupy kapitałowej, do której ta jednostka należy. Równocześnie, jeżeli w takim pakiecie były rozpoznawane wartości obliczone na moment przejęcia (oraz jeśli na moment przejęcia tej jednostki przez jednostkę dominującą miała miejsce wycena do wartości

godziwych), wówczas nie byłoby konieczności korekty tak ustalonych sald. Dodatkowo, jeżeli nabycie nastąpiło po dacie przejścia lecz przed datą raportowania, wówczas powyższe wyłączenie również miałoby zastosowanie.

- W zakresie ujawnień Standard wymagałby:
 - Prezentacji pełnego przekształcenia rachunku zysków i strat oraz bilansu za wszystkie prezentowane okresy;
 - Wskazania ewentualnych korekt do rachunku przepływów pieniężnych odrębnie w odniesieniu do przepływów z działalności operacyjnej, inwestycyjnej i finansowej;
 - Przekształcenie powinno zawierać wystarczające dane liczbowe umożliwiające zrozumienie, jakiego rodzaju korekty zostały wprowadzone i jakich pozycji dotyczą;
 - Wskazany powyżej obowiązek przekształcenia i prezentacji dotyczyłby zarówno danych za okres porównawczy jak i za okres przekształcany.

b. Uzasadnienie w przypadku rezygnacji z wprowadzenia zmian w danym obszarze problematycznym (jeśli wystąpią)

Nie dotyczy.

c. Wskazanie umiejscowienia w odpowiednim akcie prawnym i w jakim miejscu w strukturze

- Zmiany w obrębie wskazanych powyżej przepisów Ustawy oraz wprowadzenie wskazanych powyżej przepisów dotyczących zasad stosowanych przejściu z MSSF na Ustawę.
- Opracowanie standardu zawierającego szczegółowe wytyczne dotyczące przejścia z MSSF na Ustawę.
- Standard publikowany w formie rozporządzenia (ogólnego, powszechnego). Bez konieczności korekt sektorowych.

d. Stanowiska odrębne, rozbieżności, decyzje do podjęcia (jeśli wystąpią)

Dodatkowe kwestie podlegające rozważeniu:

W przypadku stosowania zwolnień (opcja b opisana powyżej) z obowiązku badania, rozważyć należałoby kwestie praktyczne dotyczące dopełnienia obowiązku badania i publikacji skonsolidowanego sprawozdania finansowego jednostki dominującej (z uwagi na brak wpływu jednostki zależnej na jednostkę dominującą w kontekście dopełnienia obowiązków przez jednostkę dominującą) - np. wprowadzenie obowiązku przedstawienia przez zobligowaną jednostkę dominującą pisemnego oświadczenia/ zobowiązania do zbadania i publikacji skonsolidowanych sprawozdań finansowych.

Zakres zmian [można zaznaczyć wiele obszarów]

- Wyodrębniona (samodzielna/ niezależna) zmiana w ramach Ustawy
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Standardu
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Rozporządzenia
- Zmiana Ustawy **oraz** obowiązujących Standardów, Rozporządzeń lub innych przepisów o rachunkowości
- Opracowanie nowego Standardu / Rozporządzenia
- Opracowanie Wytycznych Stosowania
- Zmiana w obrębie innych (nie dotyczących bezpośrednio rachunkowości) przepisach prawa*
- Konieczność opracowania skomplikowanych przepisów przejściowych
- Znaczący wpływ zmian na inne przepisy Ustawy
- Wydanie Komunikatu MF/ interpretacji w innej ustalonej formie
- ...

**) Przepisy, których dotyczy zmiana będą wskazane w treści rekomendacji*

****) Szczegóły dotyczących tych przepisów przejściowych będą podane w treści rekomendacji, jeśli będzie to możliwe do sformułowania na tym etapie projektu]*

3.1.4. Skonsolidowane sprawozdania finansowe sporządzone zgodnie z MSSF nie będącymi MSSF UE

- Skonsolidowane sprawozdania finansowe w grupach kapitałowych sporządzających sprawozdania finansowe zgodnie z MSSF nie stanowiących MSR, MSSF oraz związane z nimi interpretacje (dalej MSSF), które są ogłoszone w formie rozporządzeń Komisji Europejskiej ("MSSF UE")/Wysoki (6.5.6.)

Odwołanie do aktu prawnego

Art. 55 ust. 7 reguluje, że skonsolidowane sprawozdania finansowe jednostek dominujących niższego szczebla, które są częścią grupy kapitałowej, w której jednostka dominująca wyższego szczebla sporządza skonsolidowane sprawozdanie finansowe zgodnie z MSR mogą sporządzać swoje sprawozdanie finansowe zgodnie z MSR. Przez MSR należy rozumieć MSSF UE.

Skrócony (syntetyczny) opis problemu

Ustawa zezwala na sporządzenie zgodnie z MSSF UE skonsolidowanego sprawozdania finansowego jednostek dominujących niższego szczebla, wchodzących w skład grupy kapitałowej, w której jednostka dominująca wyższego szczebla sporządza skonsolidowane sprawozdanie finansowe zgodnie z MSSF UE. Tym samym z tego prawa nie mogą korzystać jednostki, których jednostka dominująca jest poza UE i sporządza skonsolidowane sprawozdania finansowe wg MSSF, a nie wg MSSF przyjętych do stosowania w UE.

Wśród interesariuszy pojawiły się postulaty, aby:

- Rozważyć zezwolenie na sporządzenie skonsolidowanego sprawozdania finansowego wg MSSF UE, nawet wówczas, gdy jednostka dominująca sporządza skonsolidowane sprawozdanie finansowe wg MSSF i nie są to MSSF UE;

- Analogiczną zmianę wprowadzić w zakresie możliwości sporządzenia jednostkowego sprawozdania finansowego wg MSSF UE, jeżeli jednostka dominująca sporządza skonsolidowane sprawozdania finansowe wg MSSF i nie są to MSSF UE.

Rekomendacja

a. Opis proponowanej zmiany

Brak proponowanej odrębnej zmiany dla tego punktu.

b. Uzasadnienie w przypadku rezygnacji z wprowadzenia zmian w danym obszarze problematycznym (jeśli wystąpią)

- **Jeżeli wprowadzone zostaną przepisy dopuszczające dobrowolność w stosowaniu MSSF opisane powyżej, ta rekomendacja nie będzie potrzebna, gdyż spółki będą miały swobodę podejmowania decyzji niezależnie od istniejących warunków.**
- Jeżeli jednak zostaną wprowadzone ograniczenia w stosowaniu MSSF w Polsce, i będą rozważane wyłączenia z tych ograniczeń to nie jest rekomendowane dopuszczenie stosowania MSSF innych niż MSSF UE, z uwagi na wątpliwości dotyczące zakresu MSSF stosowanych poza UE. Innymi słowy, jeżeli stosowanie MSSF jest ograniczone to nie powinno być dozwolone dla jednostki zastosowanie MSSF UE tylko dlatego, że jej spółka matka z siedzibą np. w Australii stosuje MSSF Australia zgodnie z lokalnymi przepisami.

c. Wskazanie umiejscowienia w odpowiednim akcie prawnym i w jakim miejscu w strukturze

Nie dotyczy.

d. Stanowiska odrębne, rozbieżności, decyzje do podjęcia (jeśli wystąpią)

Na tym etapie Projektu - nie dotyczy.

Zakres zmian [można zaznaczyć wiele obszarów]

- Wyodrębniona (samodzielna/ niezależna) zmiana w ramach Ustawy
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Standardu
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Rozporządzenia
- Zmiana Ustawy **oraz** obowiązujących Standardów, Rozporządzeń lub innych przepisów o rachunkowości
- Opracowanie nowego Standardu / Rozporządzenia
- Opracowanie Wytocznych Stosowania
- Zmiana w obrębie innych (nie dotyczących bezpośrednio rachunkowości) przepisach prawa*
- Konieczność opracowania skomplikowanych przepisów przejściowych
- Znaczący wpływ zmian na inne przepisy Ustawy
- Wydanie Komunikatu MF/ interpretacji w innej ustalonej formie
- Nie dotyczy - zrezygnowano z wprowadzania zmian

**) Przepisy, których dotyczy zmiana będą wskazane w treści rekomendacji*

****) Szczegóły dotyczących tych przepisów przejściowych będą podane w treści rekomendacji, jeśli będzie to możliwe do sformułowania na tym etapie projektu]*

3.1.5. Zwolnienie z obowiązku sporządzania skonsolidowanego sprawozdania finansowego w przypadku stosowania MSSF

- Zwolnienie z obowiązku konsolidacji w przypadku stosowania MSSF/Wysoki (6.5.8.)
- Zwolnienie z obowiązku konsolidacji w przypadku stosowania Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej 10 "Skonsolidowane sprawozdania finansowe" ("MSSF 10") przez jednostkę dominującą wyższego szczebla/Średni (6.5.10.)

Odwołanie do aktu prawnego

Art. 56 ust. 1 oraz 3 regulują, że jednostka dominująca może uniknąć sporządzania skonsolidowanego sprawozdania finansowego w szczególnych warunkach (kryteria ilościowe, brak istotności, nabycie danej jednostki wyłącznie w celu późniejszej odsprzedaży, ograniczenia w sprawowaniu kontroli bądź niewspółmiernie wysokie koszty). Równocześnie art. 56 ust. 2 i 2a regulują, że jednostka dominująca, która jest zależna od innej jednostki mającej siedzibę lub miejsce sprawowania zarządu na terytorium Europejskiego Obszaru Gospodarczego, może nie sporządzać skonsolidowanego sprawozdania finansowego pod określonymi warunkami, które są opisane we wskazanych ustępach.

Skrócony (syntetyczny) opis problemu

W przypadku gdy jednostka dominująca wybrała stosowanie MSSF, nie jest jasne czy w zakresie ustalenia zwolnienia z obowiązku sporządzenia skonsolidowanego sprawozdania finansowego obejmującego grupę kapitałową, w której ta jednostka jest jednostką dominującą, zastosowanie mają przepisy MSSF 10 czy też przepisy Ustawy. W związku z tym, że występują istotne różnice pomiędzy tymi dwoma grupami przepisów (takie jak np. kontrola de facto, potencjalne prawa głosu, zwolnienia z obowiązku konsolidacji w przypadku nie przekroczenia określonych progów), w konsekwencji może prowadzić to do różnych konkluzji co do możliwości zwolnienia jednostki z obowiązku sporządzania skonsolidowanego sprawozdania finansowego.

W szczególności istnieją wątpliwości związane z tym, czy jednostka dominująca niższego szczebla stosująca Ustawę może skorzystać z tego uproszczenia i nie sporządzać sprawozdania skonsolidowanego swojej grupy, w sytuacji, gdy jej jednostka dominująca, zgodnie z wymogami MSSF 10, stanowi jednostkę inwestycyjną i nie konsoliduje spółek zależnych, lecz wycenia je do wartości godziwej.

Rekomendacja

a. Opis proponowanej zmiany

W celu wyeliminowania wskazanych wyżej wątpliwości proponujemy wprowadzenie zapisów do Ustawy stanowiących wprost, iż:

- Przepisy art. 56 ust. 1 i 3 dotyczą wyłącznie jednostek stosujących Ustawę o rachunkowości;

W odniesieniu do art. 56 ust. 3 - ustęp ten przewiduje zwolnienia z konsolidacji w przypadkach opisanych w art. 57 i 58 Ustawy. Zwolnienie takie może być wprost sprzeczne z zapisami MSSF 10. Ponadto art. 56 ust 1. wprowadza progi wielkościowe, poniżej których jednostka może odstąpić od konsolidacji. Uważamy, że przy założeniu wprowadzenia dobrowolności stosowania MSSF (obowiązku stosowania MSSF tylko dla niektórych jednostek) nie jest konieczne i zasadne zwalnianie z obowiązku konsolidacji jednostek małych (gdyż jeżeli nie są obowiązane MSSF to mogą zastosować Ustawę).

- Natomiast przepisy art. 56 ust. 2-2b mają zastosowanie zarówno do jednostek stosujących Ustawę o rachunkowości jak i do jednostek stosujących MSSF; przy czym należy doprecyzować iż powyższe zwolnienie dotyczy tylko sytuacji, w której jednostka podlegająca potencjalnemu zwolnieniu z przygotowywania skonsolidowanych sprawozdań finansowych, jest objęta konsolidacją metodą pełną przez jednostkę dominującą wyższego szczebla, czyli powyższe zwolnienie nie obowiązuje w przypadku, gdy jednostka dominująca wyższego szczebla jest jednostką inwestycyjną w rozumieniu MSSF 10 co oznacza brak konsolidacji metodą pełną.

W odniesieniu do art. 56 ust. 2-2b po analizie stwierdzamy, że zapisy te stanowią zaostrenie w stosunku do przepisów przewidzianych przez MSSF 10. Uważamy, że zaostrenie takie powinno obowiązywać zarówno tych którzy stosują Ustawę, jak i tych którzy stosują MSSF.

b. Uzasadnienie w przypadku rezygnacji z wprowadzenia zmian w danym obszarze problematycznym (jeśli wystąpią)

Nie dotyczy.

c. Wskazanie umiejscowienia w odpowiednim akcie prawnym i w jakim miejscu w strukturze

Uzupełnienie zapisów na poziomie Ustawy.

d. Stanowiska odrębne, rozbieżności, decyzje do podjęcia (jeśli wystąpią)

Na tym etapie Projektu - nie dotyczy.

Zakres zmian [można zaznaczyć wiele obszarów]

- Wyodrębniona (samodzielna/ niezależna) zmiana w ramach Ustawy
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Standardu
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Rozporządzenia
- Zmiana Ustawy **oraz** obowiązujących Standardów, Rozporządzeń lub innych przepisów o rachunkowości
- Opracowanie nowego Standardu / Rozporządzenia
- Opracowanie Wytucznych Stosowania

- Zmiana w obrębie innych (nie dotyczących bezpośrednio rachunkowości) przepisach prawa*
- Konieczność opracowania skomplikowanych przepisów przejściowych
- Znaczący wpływ zmian na inne przepisy Ustawy
- Wydanie Komunikatu MF/ interpretacji w innej ustalonej formie
- ...

**) Przepisy, których dotyczy zmiana będą wskazane w treści rekomendacji*

****) Szczegóły dotyczących tych przepisów przejściowych będą podane w treści rekomendacji, jeśli będzie to możliwe do sformułowania na tym etapie projektu]*

3.1.6. Zastosowanie skrótu MSSF

- Zastosowanie skrótu MSSF/Niski (6.11.3.)

Odwołanie do aktu prawnego

Szereg przepisów zarówno w Ustawie jak i Standardach.

Skrócony (syntetyczny) opis problemu

Zarówno w Ustawie jak i standardach stosowany jest skrót MSR (Międzynarodowe Standardy Rachunkowości), podczas gdy aktualnie używana terminologia to MSSF (Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej).

Rekomendacja

a. Opis proponowanej zmiany

Proponujemy wprowadzenie definicji MSSF UE w Ustawie jako Międzynarodowe Standardy Rachunkowości oraz Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej, a także związane z nimi interpretacje, które są ogłoszone w formie rozporządzeń Komisji Europejskiej.

Proponujemy także zmianę skrótu MSR lub MSSF na MSSF UE w Ustawie oraz istniejących rozporządzeniach i Standardach.

b. Uzasadnienie w przypadku rezygnacji z wprowadzenia zmian w danym obszarze problematycznym (jeśli wystąpią)

Nie dotyczy.

c. Wskazanie umiejscowienia w odpowiednim akcie prawnym i w jakim miejscu w strukturze

Modyfikacja przepisów Ustawy, Rozporządzeń oraz Standardów (KSR).

d. Stanowiska odrębne, rozbieżności, decyzje do podjęcia (jeśli wystąpią)

Nie dotyczy.

Zakres zmian [można zaznaczyć wiele obszarów]

- Wyodrębniona (samodzielna/ niezależna) zmiana w ramach Ustawy
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Standardu
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Rozporządzenia
- Zmiana Ustawy **oraz** obowiązujących Standardów, Rozporządzeń lub innych przepisów o rachunkowości
- Opracowanie nowego Standardu / Rozporządzenia
- Opracowanie Wytucznych Stosowania
- Zmiana w obrębie innych (nie dotyczących bezpośrednio rachunkowości) przepisach prawa*
- Konieczność opracowania skomplikowanych przepisów przejściowych
- Znaczący wpływ zmian na inne przepisy Ustawy
- Wydanie Komunikatu MF/ interpretacji w innej ustalonej formie
- ...

**) Przepisy, których dotyczy zmiana będą wskazane w treści rekomendacji*

****) Szczegóły dotyczących tych przepisów przejściowych będą podane w treści rekomendacji, jeśli będzie to możliwe do sformułowania na tym etapie projektu]*

3.2. Przygotowywanie sprawozdań finansowych

3.2.1. Odpowiedzialność kierownika oraz organów nadzorujących jednostki za sprawozdanie finansowe

- Odrębne wskazanie odpowiedzialności kierownika jednostki oraz organów nadzorujących jednostki/Średni (6.2.1.)

Odwołanie do aktu prawnego

Odpowiedzialności kierownika jednostki oraz członków rady nadzorczej lub innego organu nadzorującego jednostki za sprawozdania finansowe jest uregulowana w art. 4a Ustawy.

Skrócony (syntetyczny) opis problemu

Według obecnych przepisów art. 4a ust. 1 zarówno kierownik jednostki jak i organy nadzoru są zobowiązani do zapewniania, że sprawozdania finansowe spełniają wymagania przewidziane w Ustawie, bez bezpośredniego wskazania na konkretne obszary odpowiedzialności wynikające z pełnionych funkcji.

Rekomendacja

a. Opis proponowanej zmiany

Proponowalibyśmy zmianę art. 4a ust. 1 poprzez wprowadzenie zapisów wskazujących bezpośrednio na obszary odpowiedzialności kierownika jednostki oraz organów nadzoru. Proponowane zmiany w ramach art. 4a ust. 1:

- Kierownik jednostki jest odpowiedzialny za sporządzenie sprawozdania finansowego, łącznego sprawozdania finansowego, skonsolidowanego sprawozdania finansowego, sprawozdania z działalności, sprawozdania z działalności grupy kapitałowej, sprawozdania na temat informacji niefinansowych zgodnie z wymaganiami przewidzianymi w Ustawie.
- Członkowie rady nadzorczej lub innego organu nadzorującego jednostki są odpowiedzialni za nadzorowanie procesu sprawozdawczości finansowej.

Jednocześnie mając na względzie Artykuł 33 Dyrektywy, mówiący, że Państwa członkowskie zapewniają, aby członkowie organów administrujących, zarządzających i nadzorczych jednostki — działający w ramach kompetencji przyznanych im na mocy przepisów prawa krajowego — **wspólnie odpowiadali (eng. “collective responsibility”)** za zapewnienie by roczne sprawozdania finansowe, sprawozdanie z działalności były sporządzane i ogłaszane zgodnie z wymogami dyrektywy, należy:

- Pozostawić zapis w art 4. ust. 5, mówiący, że w przypadku gdy kierownikiem jednostki jest organ wieloosobowy, a nie została wskazana osoba odpowiedzialna, odpowiedzialność ponoszą wszyscy członkowie tego organu; oraz
- Zmieniając art. 4a ust. 1 i 2, zapewnić, że członkowie rady nadzorczej lub innego organu nadzorującego jednostki, również odpowiadają solidarnie wobec spółki za szkodę wyrządzoną działaniem lub zaniechaniem związanym z pełnionym nadzorem - na przykład poprzez wyłączenie z treści Art. 4a ust. 2 sformułowania “kierownik jednostki” .

Uzasadnienie:

Doprecyzowanie zakresu odpowiedzialności za proces sprawozdawczości finansowej kierownika jednostki oraz organów nadzorczych w celu odzwierciedlenia funkcji, które te organy pełnią i ich roli w jednostkach.

b. Uzasadnienie w przypadku rezygnacji z wprowadzenia zmian w danym obszarze problematycznym (jeśli wystąpią)

Nie dotyczy.

c. Wskazanie umiejscowienia w odpowiednim akcie prawnym i w jakim miejscu w strukturze

Zmiana art. 4a ust. 1 Ustawy - obecnie w ramach Rozdziału 1 Przepisy ogólne.

d. Stanowiska odrębne, rozbieżności, decyzje do podjęcia (jeśli wystąpią)

Na tym etapie Projektu - nie dotyczy.

Zakres zmian [można zaznaczyć wiele obszarów]

- Wyodrębniona (samodzielna/ niezależna) zmiana w ramach Ustawy
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Standardu
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Rozporządzenia
- Zmiana Ustawy **oraz** obowiązujących Standardów, Rozporządzeń lub innych przepisów o rachunkowości

- Opracowanie nowego Standardu / Rozporządzenia
- Opracowanie Wytocznych Stosowania
- Zmiana w obrębie innych (nie dotyczących bezpośrednio rachunkowości) przepisach prawa*
- Konieczność opracowania skomplikowanych przepisów przejściowych
- Znaczący wpływ zmian na inne przepisy Ustawy
- Wydanie Komunikatu MF/ interpretacji w innej ustalonej formie
- ...

**) Przepisy, których dotyczy zmiana będą wskazane w treści rekomendacji*

****) Szczegóły dotyczących tych przepisów przejściowych będą podane w treści rekomendacji, jeśli będzie to możliwe do sformułowania na tym etapie projektu]*

3.2.2. Terminy sporządzania sprawozdań finansowych

- Termin sporządzania sprawozdania finansowego/Średni (6.2.2.)

Odwołanie do aktu prawnego

Terminy dotyczące sporządzania sprawozdań finansowych oraz powiązany z tym termin zamykania ksiąg rachunkowych są uregulowane w następujących przepisach Ustawy:

- Art. 52 ust. 1 - Obowiązek sporządzenia rocznego sprawozdania finansowego nie później niż w ciągu 3 miesięcy od dnia bilansowego;
- Art. 63c ust. 2 - Obowiązek sporządzenia skonsolidowanego sprawozdania finansowego nie później niż w ciągu 3 miesięcy od dnia bilansowego;
- Art. 12 ust. 2 - obowiązek zamknięcia ksiąg w ciągu 3 miesięcy od zaistnienia określonych zdarzeń.

Skrócony (syntetyczny) opis problemu

Obowiązek sporządzenia sprawozdań finansowych w ciągu 3 miesięcy od dnia bilansowego został wskazany przez część jednostek jako uciążliwy, a powód jego nie wydaje się do końca zrozumiały.

Dodatkowo, brakuje doprecyzowania co oznacza termin "sporządzenie". Problem praktyczny w tym zakresie pojawia się od lat w związku z niejasnością, kiedy mamy do czynienia ze sprawozdaniem finansowym "sporządzonym", a konkretnie, czy chodzi o wersję finalną sprawozdania, która zostaje przekazana do podpisu przez kierownika jednostki, czy też sprawozdanie jest "sporządzone", gdy zostanie podpisane (ponieważ dopiero wówczas można uznać, że dany dokument jest sprawozdaniem finansowym, a przed podpisaniem jego treść może ulec zmianie, więc przynajmniej teoretycznie może być to uznane za projekt sprawozdania).

Dla wybranych jednostek nie jest również jasne czy sprawozdania finansowe, przygotowane przez jednostkę i przedłożone do badania, ale niezawierające jeszcze np. korekt wynikających z tego badania, powinny być podpisane przez kierownika jednostki. W tym zakresie została wydana przez Ministerstwo Finansów interpretacja w formie pytań i odpowiedzi, zgodnie z którą sprawozdanie finansowe sporządzone w terminie 3 miesięcy od

dnia bilansowego powinno zostać podpisane przez wszystkich członków zarządu (w przypadku wieloosobowego kierownika jednostki), przy czym za datę sporządzenia uznaje się datę podpisu tego sprawozdania przez osobę, której powierzono prowadzenie ksiąg rachunkowych. Takie podejście może stanowić niepotrzebne obciążenie dla jednostek wynikające z konieczności dwukrotnego zebrania podpisów wszystkich członków zarządu w przypadku, gdy sprawozdanie finansowe podlega badaniu a w trakcie tego badania zidentyfikowane zostaną korekty wymagające aktualizacji już podpisanego sprawozdania finansowego.

Rekomendacja

a. Opis proponowanej zmiany

Proponujemy zniesienie obowiązku zapewnienia sporządzenia sprawozdania finansowego (skonsolidowanego sprawozdania finansowego) w ciągu 3 miesięcy od dnia bilansowego i pozostawienie wyłącznie wymogu dotyczącego zatwierdzenia sprawozdania w ciągu 6 miesięcy od dnia bilansowego (pozostawienie bez zmian przepisów art. 53 ust. 1).

Proponujemy zastąpienie obecnej treści art. 52 ust. 1 oraz art. 63c ust. 2 wprowadzeniem przepisów stanowiących, iż:

- Kierownik jednostki przygotowuje sprawozdanie finansowe (skonsolidowane sprawozdanie finansowe) w terminie umożliwiającym przeprowadzenie badania przez biegłego rewidenta, jeśli jest to wymagane przepisami prawa, oraz zapewnia sporządzenie sprawozdania finansowego (skonsolidowanego sprawozdania finansowego) w takim terminie, żeby możliwe było jego zatwierdzenie w ciągu 6 miesięcy od dnia kończącego rok obrotowy.
- Sprawozdanie finansowe uznaje się za przygotowane, kiedy spełnia wymagania przewidziane Ustawą. Sprawozdanie finansowe uznaje się za sporządzone, kiedy zostało podpisane przez kierownika jednostki, a jeżeli prowadzenie ksiąg rachunkowych zostało powierzone podmiotowi zewnętrznemu, również przez osobę odpowiedzialną za prowadzenie ksiąg rachunkowych.
- W przypadku, gdy kierownik jednostki jest organem wieloosobowym, a sprawozdanie finansowe podlega badaniu przez biegłego rewidenta, to jego przygotowanie potwierdza podpisem kierownik jednostki lub co najmniej jeden członek organu wieloosobowego.

W związku z powyższym proponujemy również usunięcie obowiązku, określonego w art. 12 ust. 2, dotyczącego 3-miesięcznego terminu na zamknięcie ksiąg rachunkowych w przypadku zaistnienia określonych zdarzeń, w tym w szczególności w przypadku zakończenia roku obrotowego.

Jednocześnie proponujemy, aby bez zmian pozostawić przepisy art. 12 ust. 4 ("Ostateczne zamknięcie i otwarcie ksiąg rachunkowych jednostki kontynuującej działalność powinno nastąpić najpóźniej w ciągu 15 dni od dnia zatwierdzenia sprawozdania finansowego za rok obrotowy.").

Uzasadnienie:

Niesporządzenie sprawozdania finansowego w terminie jest zagrożone odpowiedzialnością karną, nie powinno zatem być wątpliwości, kiedy dokładnie ten obowiązek / warunek jest spełniony.

Dodatkowo proponowana zmiana przyczyni się do ograniczenia obciążenia jednostek związanego z koniecznością zbyt wczesnego lub/i wielokrotnego przygotowania sprawozdań finansowych, a jednocześnie wprowadzi:

- Obowiązek odpowiedniej organizacji procesu,
- Zapewnienie jakości sprawozdań przedstawianych do badania, oraz
- Rozróżnienie sporządzonego przed badaniem sprawozdania finansowego sporządzonego od zbadanego i przekazanego do zatwierdzenia,
- Umożliwi lepsze funkcjonowanie w sytuacji grup kapitałowych, gdzie podstawą funkcjonowania i pracą z biegłym rewidentem może być pakiet grupowy służący do przygotowania sprawozdań skonsolidowanych, natomiast sf jednostek zależnych i stowarzyszonych może być przygotowane i sporządzone już po przeprowadzeniu czynności kontrolnych w oparciu o pakiet grupowy.

b. Uzasadnienie w przypadku rezygnacji z wprowadzenia zmian w danym obszarze problematycznym (jeśli wystąpią)

Nie dotyczy.

c. Wskazanie umiejscowienia w odpowiednim akcie prawnym i w jakim miejscu w strukturze

Zmiana wskazanych powyżej przepisów Ustawy - obecnie w ramach Rozdziału 2 Prowadzenie ksiąg rachunkowych, Rozdziału 5 Sprawozdania finansowe jednostki oraz Rozdziału 6 Skonsolidowane sprawozdania finansowe grupy kapitałowej.

d. Stanowiska odrębne, rozbieżności, decyzje do podjęcia (jeśli wystąpią)

Na tym etapie Projektu - nie dotyczy.

Zakres zmian [można zaznaczyć wiele obszarów]

- Wyodrębniona (samodzielna/ niezależna) zmiana w ramach Ustawy
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Standardu
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Rozporządzenia
- Zmiana Ustawy **oraz** obowiązujących Standardów, Rozporządzeń lub innych przepisów o rachunkowości
- Opracowanie nowego Standardu / Rozporządzenia
- Opracowanie Wytucznych Stosowania
- Zmiana w obrębie innych (nie dotyczących bezpośrednio rachunkowości) przepisach prawa*
- Konieczność opracowania skomplikowanych przepisów przejściowych
- Znaczący wpływ zmian na inne przepisy Ustawy

Wydanie Komunikatu MF/ interpretacji w innej ustalonej formie

...

**) Przepisy, których dotyczy zmiana będą wskazane w treści rekomendacji*

****) Szczegóły dotyczących tych przepisów przejściowych będą podane w treści rekomendacji, jeśli będzie to możliwe do sformułowania na tym etapie projektu]*

3.2.3. Odmowa podpisania sprawozdania finansowego

- Odmowa podpisania sprawozdania finansowego/Średni (6.2.3.)

Odwołanie do aktu prawnego

Art. 52 ust. 2b, 2c, 2d, 2e - Oświadczenie członka zarządu dotyczące spełnienia przez sprawozdanie finansowe wymogów Ustawy lub odmowa złożenia takiego oświadczenia wymagają podania daty i godziny podpisania sprawozdania finansowego przez osobę, której powierzono prowadzenie ksiąg rachunkowych.

Skrócony (syntetyczny) opis problemu

W sytuacji, w której w jednostce nie ma odrębnej od kierownika jednostki osoby odpowiedzialnej za prowadzenie ksiąg rachunkowych, występują wątpliwości:

(i) Czy zastosowane w art. 52 ust. 2c sformułowanie 'w szczególności' oznacza obowiązek zastosowania wskazanego w tym przepisie w art. 52 ust. 2c sposobu identyfikacji (tj. poprzez podanie daty i godziny podpisania sprawozdania finansowego) czy też przykładowy sposób, w jaki należy wskazać sprawozdanie finansowe, w stosunku do którego wydawane jest oświadczenie lub odmowa i można je wskazać w inny sposób?

(ii) Czy sprawozdanie finansowe podpisane przez pierwszego podpisującego członka zarządu wraz z załączonymi oświadczeniami lub odmową powinno być traktowane jako jeden dokument ponownie (łącznie) podpisane przez podpisującego członka zarządu?

(iii) Czy oświadczenia lub odmowa podpisane ręcznie wymagają podpisu elektronicznego ze strony podpisującego członka zarządu (w celu 'potwierdzenia' zgodności)? Źródłem tej wątpliwości jest stwierdzenie z art. 52 ust. 2e zgodnie z którym "jedna z osób wchodzących w skład (...) organu, podpisująca sprawozdanie finansowe, zapewnia sporządzenie elektronicznych kopii tych dokumentów".

Istnieją również wątpliwości zgłaszane przez interesariuszy dotyczące sytuacji, w której brak jest możliwości podpisania sprawozdania finansowego przez członka zarządu z uwagi na zły stan jego zdrowia.

Wybrane podmioty zgłaszały również, że obecne przepisy nastroczają trudności natury technicznej, albowiem do dokumentu w formacie .xml podpisanego kwalifikowanym podpisem elektronicznym przez pierwszą osobę nie można już dodawać załączników, ponieważ dodanie ich powoduje nieważność podpisu pierwszej osoby i uniemożliwia pozytywną weryfikację podpisów na dokumencie.

Rekomendacja

a. Opis proponowanej zmiany

W celu wyjaśnienia wskazanych powyżej wątpliwości oraz wprowadzenia jednolitej praktyki rynkowej proponujemy:

W zakresie wskazania sprawozdania co do którego wydawane są oświadczenia (i):

Opcja 1 - Dopuszczenie alternatywnej metody identyfikacji sprawozdania finansowego, w odniesieniu do którego wydawane jest oświadczenie lub odmowa:

Proponujemy modyfikację przepisu art. 52 ust.2c Ustawy, w taki sposób, aby fragment “w szczególności przez podanie daty i godziny podpisania sprawozdania finansowego przez osobę, której powierzono prowadzenie ksiąg rachunkowych” został zastąpiony poprzez zapis “poprzez podanie podstawowych wielkości ze sprawozdania finansowego pozwalających na jego jednoznaczną identyfikację (poprzez podanie wartości sumy bilansowej, kapitałów własnych, zysku (straty) netto za okres oraz przepływów pieniężnych netto razem).”

Rezygnacja z konieczności wskazania w oświadczeniach daty i godziny podpisania sprawozdania finansowego (w Art. 52 ust. 2c) zlikwiduje obecnie występującą problematyczność zastosowania przepisów Art. 52 ust. 2b, i będzie możliwe “podpisanie przez jednego członka zarządu sprawozdania finansowego **po złożeniu przez pozostałe osoby** wchodzące w skład tego organu oświadczeń lub odmów.

Opcja 2 - Pozostawienie metody identyfikacji sprawozdania finansowego polegającej na powołaniu się na datę i godzinę podpisania przez podpisującego członka zarządu. Konsekwencją wyboru tego rozwiązania będzie konieczność uregulowania kwestii ii) oraz iii).

W zakresie wątpliwości wskazanych w ii), proponujemy aby sprawozdanie finansowe nie musiały być ponownie podpisywane - w tym celu należałoby zmodyfikować przepisy art. 52 ust. 2b w następujący sposób: “Oświadczenie, że sprawozdanie finansowe spełnia wymagania przewidziane w ustawie, oraz odmowa złożenia takiego oświadczenia **są składane do właściwego rejestru sądowego wraz ze sprawozdaniem finansowym.**” czyli analogicznie jak stanowią przepisy art 69 ust. 3a.

W zakresie aspektu iii) tj. sporządzenia elektronicznych kopii dokumentów (oświadczeń lub odmowy) proponowalibyśmy modyfikację zapisów w art. 52 ust. 2e w następujący sposób: “2e. W przypadku gdy jednostką kieruje organ wieloosobowy i jeżeli odmowa podpisu, o której mowa w ust. 2, oświadczenie lub odmowa złożenia oświadczenia, o których mowa w ust. 2b, zostały sporządzone w postaci papierowej opatrzonej własnoręcznym podpisem, jedna z osób wchodzących w skład tego organu, podpisująca sprawozdanie finansowe, zapewnia sporządzenie elektronicznych kopii tych dokumentów **oraz opatruje te kopie kwalifikowanym podpisem elektronicznym lub podpisem zaufanym.**”

Uzasadnienie:

Uproszczenie przepisów, które budzą wątpliwości interpretacyjne dotyczące kolejności podpisywania oraz ewentualnych problemów technicznych związanych z podpisywaniem sprawozdań finansowych.

b. Uzasadnienie w przypadku rezygnacji z wprowadzenia zmian w danym obszarze problematycznym (jeśli wystąpią)

Nasza propozycja zmian w związku z tematem podpisywania sprawozdania finansowego nie uwzględnia zagadnienia choroby członka zarządu lub innych okoliczności powodujących brak podpisania przez członka zarządu sprawozdania finansowego przy braku uzasadnienia odmowy podpisu. Ewentualne konsekwencje, w tym odpowiedzialność karna to zakres art. 77 i 79 i ten obszar jest wyłączony z zakresu projektu.

c. Wskazanie umiejscowienia w odpowiednim akcie prawnym i w jakim miejscu w strukturze

Zmiana wskazanych powyżej przepisów Ustawy - Art. 52 ust. 2b, 2c i 2e.

d. Stanowiska odrębne, rozbieżności, decyzje do podjęcia (jeśli wystąpią)

Na tym etapie Projektu - nie dotyczy.

Zakres zmian [można zaznaczyć wiele obszarów]

- Wyodrębniona (samodzielna/ niezależna) zmiana w ramach Ustawy
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Standardu
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Rozporządzenia
- Zmiana Ustawy **oraz** obowiązujących Standardów, Rozporządzeń lub innych przepisów o rachunkowości
- Opracowanie nowego Standardu / Rozporządzenia
- Opracowanie Wytycznych Stosowania
- Zmiana w obrębie innych (nie dotyczących bezpośrednio rachunkowości) przepisach prawa*
- Konieczność opracowania skomplikowanych przepisów przejściowych
- Znaczący wpływ zmian na inne przepisy Ustawy
- Wydanie Komunikatu MF/ interpretacji w innej ustalonej formie
- ...

**) Przepisy, których dotyczy zmiana będą wskazane w treści rekomendacji*

****) Szczegóły dotyczących tych przepisów przejściowych będą podane w treści rekomendacji, jeśli będzie to możliwe do sformułowania na tym etapie projektu]*

3.2.4. Łączne sprawozdania finansowe

- Łączne sprawozdania finansowe/Średni (6.2.4.)

Odwołanie do aktu prawnego

Art. 51 ust. 1 - określa sposób przygotowania łącznego sprawozdania finansowego.

Skrócony (syntetyczny) opis problemu

Przepis budzi wątpliwości jednostek, głównie w zakresie tego, jak należy rozumieć użyte w art. 51 sformułowanie “sprawozdanie łączne”.

Rekomendacja

a. Opis proponowanej zmiany

Proponujemy doprecyzowanie przepisów art. 51 ust 1. poprzez zmianę zapisu “łączne sprawozdanie finansowe, będące sumą sprawozdania finansowego jednostki i wszystkich jej oddziałów (zakładów)” na “łączne sprawozdanie finansowe obejmujące dane finansowe zagregowane w taki sposób, że stanowią one dane jednego podmiotu”.

Proponujemy również dodanie dodatkowego przepisu do tego artykułu, który będzie stanowił, iż powyższego przepisu nie stosuje się w odniesieniu do polskich oddziałów przedsiębiorców zagranicznych.

Uzasadnienie:

Doprecyzowanie terminologii w celu ograniczenia wątpliwości interpretacyjnych.

b. Uzasadnienie w przypadku rezygnacji z wprowadzenia zmian w danym obszarze problematycznym (jeśli wystąpią)

Nie dotyczy.

c. Wskazanie umiejscowienia w odpowiednim akcie prawnym i w jakim miejscu w strukturze

Zmiana wskazanego powyżej przepisu Ustawy.

d. Stanowiska odrębne, rozbieżności, decyzje do podjęcia (jeśli wystąpią)

Na tym etapie Projektu - nie dotyczy.

Zakres zmian [można zaznaczyć wiele obszarów]

- Wyodrębniona (samodzielna/ niezależna) zmiana w ramach Ustawy
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Standardu
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Rozporządzenia
- Zmiana Ustawy **oraz** obowiązujących Standardów, Rozporządzeń lub innych przepisów o rachunkowości
- Opracowanie nowego Standardu / Rozporządzenia
- Opracowanie Wytucznych Stosowania
- Zmiana w obrębie innych (nie dotyczących bezpośrednio rachunkowości) przepisach prawa*
- Konieczność opracowania skomplikowanych przepisów przejściowych
- Znaczący wpływ zmian na inne przepisy Ustawy
- Wydanie Komunikatu MF/ interpretacji w innej ustalonej formie

□ ...

**) Przepisy, których dotyczy zmiana będą wskazane w treści rekomendacji*

***) Szczegóły dotyczących tych przepisów przejściowych będą podane w treści rekomendacji, jeśli będzie to możliwe do sformułowania na tym etapie projektu]*

3.2.5. Składanie sprawozdań finansowych

- Składanie rocznego sprawozdania finansowego w rejestrze sądowym/Średni (6.2.6.)

Odwołanie do aktu prawnego

Składanie sprawozdań finansowych jest uregulowane w art. 69 ust. 4 Ustawy, który między innymi zobowiązuje kierownika jednostki dominującej, która jest zwolniona z przygotowania skonsolidowanego sprawozdania finansowego, do złożenia w rejestrze sądowym przetłumaczonego na język polski przez tłumacza przysięgłego skonsolidowanego sprawozdania finansowego oraz skonsolidowanego sprawozdania z działalności jednostki dominującej wyższego szczebla w określonym terminie.

Skrócony (syntetyczny) opis problemu

W Ustawie brakuje doprecyzowania konsekwencji niewypełnienia obowiązków związanych z uprawnieniami do zwolnienia ze sporządzania skonsolidowanego sprawozdania finansowego.

Dodatkowo wymóg tłumaczenia przez tłumacza przysięgłego może stanowić nadmierne obciążenie finansowe dla niektórych jednostek.

Rekomendacja

a. Opis proponowanej zmiany

Proponujemy uzupełnienie art. 69 ust. 4 Ustawy o wskazanie konsekwencji niewypełnienia obowiązku złożenia do rejestru sądowego przetłumaczonego skonsolidowanego sprawozdania finansowego oraz skonsolidowanego sprawozdania z działalności jednostki wyższego szczebla w określonych w tym ustępie terminach w następujący sposób, że:

- Niedopełnienie przez kierownika jednostki wskazanych powyżej obowiązków w przewidzianym terminie oznacza, że w danym roku jednostce nie przysługuje zwolnienie przewidziane w art. 56 ust. 2.
- Jednocześnie w takim przypadku jednostka jest zobligowana do niezwłocznego przygotowania i złożenia skonsolidowanego sprawozdania finansowego oraz skonsolidowanego sprawozdania z działalności.

Dodatkowo proponujemy usunięcie z art. 69 ust. 4 obowiązku tłumaczenia wykonanego przez tłumacza przysięgłego z jednoczesnym wskazaniem, że tłumaczenie na język polski ma być wykonane w sposób rzetelny i profesjonalny, aby zapewnić zrozumiałość i dokładność, i za jakość tego tłumaczenia odpowiada kierownik jednostki składającej te sprawozdania do rejestru.

Uzasadnienie:

Doprecyzowanie konsekwencji niedopełnienia obowiązków a jednocześnie ograniczenie kosztów dla jednostek wynikających z korzystania z tłumacza przysięgłego.

b. Uzasadnienie w przypadku rezygnacji z wprowadzenia zmian w danym obszarze problematycznym (jeśli wystąpią)

Nie dotyczy.

c. Wskazanie umiejscowienia w odpowiednim akcie prawnym i w jakim miejscu w strukturze

Zmiana wskazanego powyżej przepisu Ustawy.

d. Stanowiska odrębne, rozbieżności, decyzje do podjęcia (jeśli wystąpią)

Na tym etapie Projektu - nie dotyczy.

Zakres zmian [można zaznaczyć wiele obszarów]

- Wyodrębniona (samodzielna/ niezależna) zmiana w ramach Ustawy
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Standardu
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Rozporządzenia
- Zmiana Ustawy **oraz** obowiązujących Standardów, Rozporządzeń lub innych przepisów o rachunkowości
- Opracowanie nowego Standardu / Rozporządzenia
- Opracowanie Wytycznych Stosowania
- Zmiana w obrębie innych (nie dotyczących bezpośrednio rachunkowości) przepisach prawa*
- Konieczność opracowania skomplikowanych przepisów przejściowych
- Znaczący wpływ zmian na inne przepisy Ustawy
- Wydanie Komunikatu MF/ interpretacji w innej ustalonej formie
- ...

**) Przepisy, których dotyczy zmiana będą wskazane w treści rekomendacji*

****) Szczegóły dotyczących tych przepisów przejściowych będą podane w treści rekomendacji, jeśli będzie to możliwe do sformułowania na tym etapie projektu]*

3.2.6. Ujawnienia w zakresie instrumentów finansowych w sprawozdaniu z działalności

- Ujawnienia dotyczące instrumentów finansowych w sprawozdaniu z działalności/Średni (6.2.7.)

Odwołanie do aktu prawnego

Obowiązek przedstawienia określonych informacji dotyczących instrumentów finansowych w sprawozdaniu z działalności jest uregulowany przepisami art. 49 ust. 2 Ustawy.

Skrócony (syntetyczny) opis problemu

Ustawa wymaga podobnych ujawnień w zakresie instrumentów finansowych zarówno w sprawozdaniu z działalności jak w sprawozdaniu finansowym (zgodnie z wymogami Rozporządzenia o instrumentach finansowych). Wymóg taki skutkuje koniecznością podwójnego tworzenia ujawnień dotyczących tego samego tematu, nie wnoszą dodatkowej wartości użytkowej a zwiększając obciążenia jednostek.

Rekomendacja

a. Opis proponowanej zmiany

Nie dotyczy - zgodnie z opisem w pkt b poniżej.

b. Uzasadnienie w przypadku rezygnacji z wprowadzenia zmian w danym obszarze problematycznym (jeśli wystąpią)

Kwestię podwójnego tworzenia ujawnień dotyczących instrumentów finansowych mogłoby zaadresować ograniczenie wymogów ujawnień w obszarze celów i strategii w zakresie zarządzania ryzykiem finansowym oraz ekspozycji jednostki na te ryzyka (w sytuacji gdy ma to znaczenie dla oszacowania aktywów, pasywów i wyniku finansowego jednostki) tylko do sprawozdania finansowego, poprzez wprowadzenie doprecyzowania w art. 49 ust. 2 Ustawy stanowiącego, iż obowiązek ujawnienia informacji określonych w punkcie 7) uznaje się za spełniony, jeżeli jednostka powoła się w sprawozdaniu z działalności na odpowiednie ujawnienia w tym zakresie przedstawione w sprawozdaniu finansowym, pod warunkiem że sprawozdanie finansowe jest składane wraz ze sprawozdaniem z działalności. Istnieje jednak ryzyko, że takie odwołanie nie będzie w wystarczającym stopniu spełniało wymogów Dyrektywy w tym zakresie (Art. 19 ust. 2 pkt e), w związku z czym nie rekomendujemy wprowadzenia wyżej wymienionej zmiany bez uprzednich konsultacji z odpowiednim ciałem doradczym w zakresie zgodności lokalnych przepisów z wymogami Dyrektywy.

c. Wskazanie umiejscowienia w odpowiednim akcie prawnym i w jakim miejscu w strukturze

Nie dotyczy.

d. Stanowiska odrębne, rozbieżności, decyzje do podjęcia (jeśli wystąpią)

Nie dotyczy.

Zakres zmian [można zaznaczyć wiele obszarów]

- Wyodrębniona (samodzielna/ niezależna) zmiana w ramach Ustawy
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Standardu
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Rozporządzenia
- Zmiana Ustawy **oraz** obowiązujących Standardów, Rozporządzeń lub innych przepisów o rachunkowości
- Opracowanie nowego Standardu / Rozporządzenia
- Opracowanie Wytucznych Stosowania
- Zmiana w obrębie innych (nie dotyczących bezpośrednio rachunkowości) przepisach prawa*
- Konieczność opracowania skomplikowanych przepisów przejściowych

- Znaczący wpływ zmian na inne przepisy Ustawy
- Wydanie Komunikatu MF/ interpretacji w innej ustalonej formie
- Nie dotyczy – zrezygnowano z wprowadzania zmian

**) Przepisy, których dotyczy zmiana będą wskazane w treści rekomendacji*

***) Szczegóły dotyczących tych przepisów przejściowych będą podane w treści rekomendacji, jeśli będzie to możliwe do sformułowania na tym etapie projektu]*

3.2.7. Zdarzenia po dacie bilansu

- Zdarzenia po dacie bilansu/Średni (6.2.9.)

Odwołanie do aktu prawnego

Ujęcie zdarzeń po dniu bilansowym jest obecnie uregulowane w art. 54 ust. 1 Ustawy oraz w Krajowym Standardzie Rachunkowości Nr 7 „Zmiany zasad (polityki) rachunkowości, wartości szacunkowych, poprawianie błędów, zdarzenia następujące po dniu bilansowym – ujęcie i prezentacja” (“KSR 7”).

Skrócony (syntetyczny) opis problemu

Istnieją wątpliwości dotyczące wpływu zdarzeń po dniu bilansowym na klasyfikację zobowiązań jako długo- lub krótkoterminowych, np. czy w sytuacji gdy kowenanty zostały złamane na dzień bilansowy, podpisane po dacie bilansowej porozumienie, zrzeczenie się lub aneks do umowy kredytu bankowego zawierającej kowenanty, umożliwia klasyfikację zobowiązania jako długoterminowego, gdy podpisane po dacie bilansowej dokumenty skutkują sytuacją, że kowenanty są ponownie spełnione. Wskazane wątpliwości pojawiają się w praktyce audytowej i dotyczą kwestii fundamentalnych i często krytycznych z perspektywy oceny standingu finansowego danej jednostki.

Rekomendacja

a. Opis proponowanej zmiany

Proponujemy wprowadzenie doprecyzowania na poziomie KSR 7 w sposób zgodny z wytycznymi Międzynarodowych Standardów Rachunkowości 1 “Prezentacja sprawozdań finansowych” - “MSR 1” (po aktualizacji obowiązującej od 2024 roku) dotyczącymi wymogów dla klasyfikacji zobowiązań jako krótkoterminowych lub długoterminowych. Zgodnie z tymi wymogami jeżeli prawo jednostki do odroczenia spłaty zobowiązania jest uzależnione od spełnienia określonych warunków, jednostka ma prawo odroczenia rozliczenia zobowiązania na koniec okresu sprawozdawczego, jeżeli spełnia te warunki w tym dniu. Jednocześnie wymóg posiadania prawa do odroczenia rozliczenia na koniec okresu sprawozdawczego ma zastosowanie niezależnie od tego, czy kredytodawca testuje zgodność w tym dniu czy w późniejszym terminie.

Uzasadnienie:

Przepisy Ustawy są dość ogólne i wymagają doprecyzowania na poziomie standardu - doprecyzowanie jest potrzebne, gdyż dotyczy kwestii fundamentalnych wpływających na

ocenę standingu finansowego jednostki (o skali ważności tego zagadnienia mogą świadczyć zmiany wprowadzane na przestrzeni ostatnich lat do MSR 1 a dotyczące właśnie tego obszaru). Proponowanym przez nas rozwiązaniem jest uspoźnienie zasad z tymi przewidzianymi przez najnowszą wersję MSR 1, gdyż nie widzimy podstaw wprowadzania jakichkolwiek uproszczeń lub odmiennych regulacji dla podmiotów stosujących polskie zasady o rachunkowości.

b. Uzasadnienie w przypadku rezygnacji z wprowadzenia zmian w danym obszarze problematycznym (jeśli wystąpią)

Nie dotyczy.

c. Wskazanie umiejscowienia w odpowiednim akcie prawnym i w jakim miejscu w strukturze

Dodatkowe zapisy do istniejącego KSR 7 w części dotyczącej wydarzeń po dniu bilansowym.

d. Stanowiska odrębne, rozbieżności, decyzje do podjęcia (jeśli wystąpią)

Na tym etapie Projektu - nie dotyczy.

Zakres zmian [można zaznaczyć wiele obszarów]

- Wyodrębniona (samodzielna/ niezależna) zmiana w ramach Ustawy
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Standardu
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Rozporządzenia
- Zmiana Ustawy **oraz** obowiązujących Standardów, Rozporządzeń lub innych przepisów o rachunkowości
- Opracowanie nowego Standardu / Rozporządzenia
- Opracowanie Wytycznych Stosowania
- Zmiana w obrębie innych (nie dotyczących bezpośrednio rachunkowości) przepisach prawa*
- Konieczność opracowania skomplikowanych przepisów przejściowych
- Znaczący wpływ zmian na inne przepisy Ustawy
- Wydanie Komunikatu MF/ interpretacji w innej ustalonej formie
- ...

**) Przepisy, których dotyczy zmiana będą wskazane w treści rekomendacji*

****) Szczegóły dotyczących tych przepisów przejściowych będą podane w treści rekomendacji, jeśli będzie to możliwe do sformułowania na tym etapie projektu]*

3.2.8. Korekty błędów

- Korekty błędów/Średni (6.2.10.)

Odwołanie do aktu prawnego

Ustawa reguluje sposób postępowania w przypadku stwierdzenia błędów w art. 54 ust. 3.

Skrócony (syntetyczny) opis problemu

Ustawa nie stanowi jednoznacznie, czy w przypadku korekty błędu należy przekształcić dane finansowe za rok poprzedni. Z kolei obowiązek przekształcenia danych porównawczych wynika z postanowień KSR 7 pkt. 5.7 (przy założeniu że błąd jest istotny a przekształcenie praktycznie wykonalne).

Rekomendacja

a. Opis proponowanej zmiany

W celu doprecyzowania przepisów Ustawy proponujemy uzupełnienie przepisów art. 54 ust. 3 o stwierdzenie, że jednostka jest zobowiązana przekształcić retrospektywnie dane porównawcze sprawozdania finansowego, chyba że jest to praktycznie niewykonalne.

b. Uzasadnienie w przypadku rezygnacji z wprowadzenia zmian w danym obszarze problematycznym (jeśli wystąpią)

Nie dotyczy.

c. Wskazanie umiejscowienia w odpowiednim akcie prawnym i w jakim miejscu w strukturze

Modyfikacja art. 54 ust. 3 Ustawy.

d. Stanowiska odrębne, rozbieżności, decyzje do podjęcia (jeśli wystąpią)

Na tym etapie prac - nie dotyczy.

Zakres zmian [można zaznaczyć wiele obszarów]

- Wyodrębniona (samodzielna/ niezależna) zmiana w ramach Ustawy
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Standardu
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Rozporządzenia
- Zmiana Ustawy **oraz** obowiązujących Standardów, Rozporządzeń lub innych przepisów o rachunkowości
- Opracowanie nowego Standardu / Rozporządzenia
- Opracowanie Wytycznych Stosowania
- Zmiana w obrębie innych (nie dotyczących bezpośrednio rachunkowości) przepisach prawa*
- Konieczność opracowania skomplikowanych przepisów przejściowych
- Znaczący wpływ zmian na inne przepisy Ustawy
- Wydanie Komunikatu MF/ interpretacji w innej ustalonej formie
- ...

**) Przepisy, których dotyczy zmiana będą wskazane w treści rekomendacji*

****) Szczegóły dotyczących tych przepisów przejściowych będą podane w treści rekomendacji, jeśli będzie to możliwe do sformułowania na tym etapie projektu]*

3.2.9. Zakres informacji wykazywanych w sprawozdaniach finansowych

- Dopasowanie zakresu informacji wykazywanych w sprawozdaniu finansowym do działalności jednostki/Średni (6.3.1.)
- Nadmiernie rozbudowany zakres informacji podstawowych ujawnianych w sprawozdaniach finansowych/Wysoki (6.3.2.)
- Zmiana stanu produktów/Średni (6.3.27.)
- Wzór "Zestawienie zmian w kapitale (funduszu) własnym"/Średni (6.3.28.)

Odwołanie do aktu prawnego

Zakres informacji wykazywanych w sprawozdaniach finansowych, w tym w szczególności minimalny zakres informacji wykazywanych w bilansie i rachunku wyników regulują Załączniki do Ustawy. Z kolei podstawowy zakres informacji wykazywanych w bilansie i rachunku wyników jest uregulowany odpowiednio art. 46 ust. 1 i 1a) oraz art. 47 ust. 1 i 2.

Skrócony (syntetyczny) opis problemu

Wśród interesariuszy występują rozbieżne stanowiska dotyczące liczby i rodzajów wzorów sprawozdań finansowych - od chęci utrzymania obecnego zakresu informacji (z uwagi na porównywalność) po wprowadzenie wzorów odzwierciedlających specyfikę różnych branż.

Rekomendacja

a. Opis proponowanej zmiany

Umiejscowienie tzw. wzorów sprawozdań finansowych oraz ujawnień

- Proponujemy, aby zakres informacji wykazywanych w sprawozdaniach finansowych oraz ujawnienia w sprawozdaniach finansowych były uregulowane nie na poziomie Ustawy (obecnie Załączniki), ale na poziomie standardów (w randzie rozporządzeń) - w szczególności na poziomie proponowanego do utworzenia standardu dotyczącego układu i treści sprawozdań finansowych (który zastąpiłby obecnie istniejący Załącznik 1 do Ustawy i dotyczyłby działalności uniwersalnej). Na tym etapie Projektu nie zidentyfikowaliśmy dodatkowych sektorów, dla których proponowalibyśmy stworzenie nowego układu sprawozdania finansowego. Tym niemniej wstępnie, inne załączniki do Ustawy kierunkowo wskazują konieczność stworzenia odmiennych rozporządzeń dla poszczególnych rodzajów jednostek (tzw. Standardów sektorowych).
- Alternatywnie, na poziomie Ustawy (w tekście Ustawy) proponujemy wskazanie by były jako wymagane do ujawnienia wyłącznie: (i) te pozycje bilansu, które są obecnie oznaczone wielkimi literami oraz cyframi rzymskimi, oraz (ii) te pozycje rachunku zysków i strat, które są obecnie oznaczone wielkimi literami, natomiast kompletne (bardziej szczegółowe) wzory byłyby przeniesione do dedykowanego standardu - analogicznie jak w rozwiązaniu powyżej.
- Oprócz wskazanego standardu, obowiązywałyby rozporządzenia sektorowe np. dotyczące działalności bankowej, ubezpieczeniowej, fundusze itd., modyfikujące kwestie tzw. wzorów sprawozdań finansowych oraz ujawnień w odniesieniu do

konkretnego sektora (w tym w szczególności obecne wymogi dotyczące banków i ubezpieczycieli zawarte obecnie w Załącznikach 2-3 do Ustawy).

- Powyższa propozycja oznacza usunięcie z Ustawy obecnych Załączników i przeniesienie ich treści (po ewentualnych modyfikacjach wynikających z innych rekomendacji zgłoszonych w ramach tego Projektu) do odpowiednich standardów (w tym w szczególności do nowego standardu o układzie i treści sprawozdań finansowych).
- Konsekwencją tej propozycji byłoby również przeniesienie wymogów dotyczących ujawnień z obecnie obowiązujących standardów, w których takie ujawnienia są zawarte (np. Krajowy Standard Rachunkowości Nr 2 „Podatek dochodowy” - “KSR 2”, Krajowy Standard Rachunkowości Nr 5 „Leasing, najem i dzierżawa” - “KSR 5”).
- Dodatkowo proponujemy wprowadzenie możliwości dowolności stosowania standardów sektorowych dotyczących ujawnień i treści sprawozdań finansowych przez jednostki, których charakter działalności uzasadnia stosowanie przepisów danego standardu sektorowego, np. spółka holdingowa mogłaby stosować układ sprawozdania finansowego wprowadzonego dla sektora bankowego zamiast wzoru podstawowego/ uniwersalnego (ze względu na fakt, że podstawową jej działalnością jest udzielanie pożyczek spółkom w grupie). Analogicznie, spółka prowadząca podstawową działalność w zakresie leasingu finansowego mogłaby wybrać wzorzec stosowany przez banki, gdyż jest on bardziej dopasowany do jej profilu działalności niż wzorzec uniwersalny. W takiej sytuacji dany standard sektorowy wskazywałby kategorie jednostek, które są zobowiązane do jego stosowania a równocześnie stanowiłyby, że jego stosowanie jest również możliwe w przypadku jednostek, których charakter działalności wskazuje na zasadność stosowania danego standardu.

Uzasadnienie:

Powyższe rozwiązanie pozwala zwiększyć elastyczność związaną z publikacją nowych oraz modyfikacją istniejących wzorów sprawozdań finansowych.

Dodatkowo, pomimo, iż moment publikacji nowych struktur logicznych sprawozdań finansowych (“schem”) nie wchodzi w zakres uregulowań objętych Ustawą, chcielibyśmy zwrócić uwagę na kwestię podnoszoną przez interesariuszy w ramach prac związanych z przygotowaniem Raportu z Fazy 2. Niektórzy interesariusze podnosili, iż **brak obowiązku publikacji schem z odpowiednim wyprzedzeniem** naraża jednostki na ‘awaryjny tryb działania’ i brak możliwości odpowiedniego zaplanowania procesu raportowania. Wydaje się zatem, że przeniesienie wzorów sprawozdań finansowych do standardów (rozporządzeń), w odniesieniu do których proces legislacyjny związany z wprowadzeniem zmian jest łatwiejszy, mogłoby, choć częściowo, zaadresować tę kwestię.

Uzupełnienie przepisów Ustawy o zakresie informacji wykazywanych w sprawozdaniach finansowych

Dodatkowo, na poziomie Ustawy proponowalibyśmy wprowadzenie modyfikacji do treści obecnych przepisów ogólnych dotyczących zasad prezentacji bilansu i rachunku wyników:

- Uzupełnienie treści art. 46 o stwierdzenia, iż jednostki wykazują w bilansie aktywa, zobowiązania oraz kapitał, przy czym główne składniki aktywów i zobowiązań należy podzielić na krótko- i długoterminowe, chyba, że charakter działalności nie pozwala na arbitralny podział składników aktywów na krótko- i długoterminowych; jednostka może również odstąpić od podziału składników aktywów na krótko- i długoterminowe w przypadku, gdy jednostka nie posiada wyraźnego cyklu operacyjnego i nie oczekuje się realizacji większości aktywów w terminie 12 miesięcy);
- Modyfikacja obecnych odwołań do Załączników występujących w art. 46 i 47 Ustawy w taki sposób, aby ich treść odwoływała się nie do Załączników, ale poszczególnych standardów, które, zgodnie z zaproponowanymi powyżej zmianami, miałyby zawierać minimalny zakres informacji oraz ujawnień zawartych w sprawozdaniach finansowych.

Na poziomie proponowanego standardu dotyczącego układu i treści sprawozdań finansowych proponowalibyśmy wprowadzenie następujących zmian (w stosunku do obecnej treści Załączników do Ustawy):

- Uproszczenie w zakresie dostępnych obecnie wzorów, tak aby odzwierciedlały minimalny zakres bilansu i rachunku wyników przewidziany przepisami Załącznika III-VI Dyrektywy;
 - Bezpośrednie wskazanie na możliwość rozbudowy zakresu informacji wykazywanego w sprawozdaniu finansowym i dodawania pozycji specyficznych dla jednostki;
 - Modyfikację układu zestawienia zmian w kapitale własnym - proponujemy wprowadzenie układu matrycowego - analogicznego do MSR;
 - Prezentacja zmiany stanu produktów oraz kosztu wytworzenia produktów na własne potrzeby jednostki jako korekty kosztów (rozwiązanie inspirowane MSR 1).
- b. Uzasadnienie w przypadku rezygnacji z wprowadzenia zmian w danym obszarze problematycznym (jeśli wystąpią)**

Nie dotyczy.

- c. Wskazanie umiejscowienia w odpowiednim akcie prawnym i w jakim miejscu w strukturze**

Wskazane powyżej uzupełnienie art. 46 Ustawy

Usunięcie z Ustawy wskazanych powyżej Załączników oraz odwołań do ich treści w Ustawie.

Przeniesienie treści wskazanych powyżej Załączników do standardów w formie rozporządzeń (w szczególności do planowanego standardu dotyczącego układu i treści sprawozdań finansowych) wraz z modyfikacją niektórych zapisów dotyczących tzw. wzoru sprawozdań (bilans oraz zestawienie zmian w kapitale własnym).

- d. Stanowiska odrębne, rozbieżności, decyzje do podjęcia (jeśli wystąpią)**

Na tym etapie Projektu - nie dotyczy.

Zakres zmian [można zaznaczyć wiele obszarów]

- Wyodrębniona (samodzielna/ niezależna) zmiana w ramach Ustawy
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Standardu
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Rozporządzenia
- Zmiana Ustawy **oraz** obowiązujących Standardów, Rozporządzeń lub innych przepisów o rachunkowości
- Opracowanie nowego Standardu / Rozporządzenia
- Opracowanie Wytycznych Stosowania
- Zmiana w obrębie innych (nie dotyczących bezpośrednio rachunkowości) przepisach prawa*
- Konieczność opracowania skomplikowanych przepisów przejściowych
- Znaczący wpływ zmian na inne przepisy Ustawy
- Wydanie Komunikatu MF/ interpretacji w innej ustalonej formie
- ...

**) Przepisy, których dotyczy zmiana będą wskazane w treści rekomendacji*

****) Szczegóły dotyczących tych przepisów przejściowych będą podane w treści rekomendacji, jeśli będzie to możliwe do sformułowania na tym etapie projektu]*

3.2.10. Działalność zaniechana

- Działalność zaniechana/Średni (6.3.5.)
- Prezentacja działalności zaniechanej/Średni (6.3.30.)

Odwołanie do aktu prawnego

Zasady prezentacji działalności zaprzestanej lub przewidzianej do zaprzestania reguluje art. 47 ust. 3 Ustawy oraz "Stanowiska Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie wykazywania działalności przewidzianej do zaprzestania lub zaprzestanej oraz ujawniania informacji na ten temat".

Skrócony (syntetyczny) opis problemu

Wśród interesariuszy istnieją niejasności związane z tym, w jaki sposób oraz jak bardzo szczegółowo zaprezentować wyniki działalności zaprzestanej i przewidzianej do zaprzestania w sprawozdaniu finansowym.

Rekomendacja

a. Opis proponowanej zmiany

Kwestia prezentacji działalności zaprzestanej oraz działalności przewidzianej do zaprzestania została uregulowana we wskazanym powyżej projekcie stanowiska. Mając na uwadze planowane w ramach Projektu podniesienie standardów oraz stanowisk do rangi rozporządzeń, nie są konieczne zmiany do obecnie obowiązujących przepisów Ustawy w tym zakresie.

Jednocześnie, ponieważ nie rekomendujemy obowiązku osobnego wydzielenia na poziomie bilansu aktywów i zobowiązań dotyczących działalności zaniechanej, proponowalibyśmy wprowadzenie doprecyzowania w punkcie 4.2 “Stanowiska Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie wykazywania działalności przewidzianej do zaprzestania lub zaprzestanej oraz ujawniania informacji na ten temat” stanowiącego iż, aktywa i zobowiązania, dotyczące działalności zaprzestanej i przewidzianej do zaprzestania powinny zostać wykazane wyłącznie w informacji dodatkowej oraz, że w informacji dodatkowej jednostka powinna ujawnić jakie aktywa netto wiążą się z działalnością zaprzestaną oraz przewidzianą do zaprzestania, a także jaka jest ich wartość księgowa.

Dodatkowo rekomendujemy ujednoczenie pojęć pomiędzy Art. 47 ust. 3, który mówi o “zaprzestanie określonego zakresu działalności”, a Załącznikiem nr 1, w sekcji “Dodatkowe informacje i objaśnienia”, gdzie wskazuje się na “informacje o przychodach, kosztach i wynikach działalności zaniechanej w roku obrotowym lub przewidzianej do zaniechania w roku następnym”.

b. Uzasadnienie w przypadku rezygnacji z wprowadzenia zmian w danym obszarze problematycznym (jeśli wystąpią)

Rezygnacja z wprowadzenia doprecyzowania na poziomie Ustawy z uwagi na wskazane powyżej Stanowisko.

c. Wskazanie umiejscowienia w odpowiednim akcie prawnym i w jakim miejscu w strukturze

Doprecyzowanie w ramach “Stanowiska Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie wykazywania działalności przewidzianej do zaprzestania lub zaprzestanej oraz ujawniania informacji na ten temat”.

d. Stanowiska odrębne, rozbieżności, decyzje do podjęcia (jeśli wystąpią)

Na tym etapie prac - nie dotyczy.

Zakres zmian [można zaznaczyć wiele obszarów]

- Wyodrębniona (samodzielna/ niezależna) zmiana w ramach Ustawy
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Standardu
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Rozporządzenia
- Zmiana Ustawy **oraz** obowiązujących Standardów, Rozporządzeń lub innych przepisów o rachunkowości
- Opracowanie nowego Standardu / Rozporządzenia
- Opracowanie Wytucznych Stosowania
- Zmiana w obrębie innych (nie dotyczących bezpośrednio rachunkowości) przepisach prawa*
- Konieczność opracowania skomplikowanych przepisów przejściowych
- Znaczący wpływ zmian na inne przepisy Ustawy
- Wydanie Komunikatu MF/ interpretacji w innej ustalonej formie
- ...

**) Przepisy, których dotyczy zmiana będą wskazane w treści rekomendacji*

****) Szczegóły dotyczących tych przepisów przejściowych będą podane w treści rekomendacji, jeśli będzie to możliwe do sformułowania na tym etapie projektu]*

3.2.11. Wynagrodzenia zarządu

- Wynagrodzenia zarządu/Średni (6.3.7.)

Odwołanie do aktu prawnego

Kwestia dotycząca ujawniania wynagrodzenia zarządu jest uregulowana obecnie w Załączniku 1, Dodatkowe informacje i objaśnienia: ust. 5 pkt 4).

Skrócony (syntetyczny) opis problemu

Obecne sformułowania zawarte w przepisie wskazanym powyżej budzą wątpliwości dotyczące tego, jak należy interpretować wynagrodzenia:

- Które elementy wynagrodzenia należy ujawnić?
- Czy należy ujawnić wynagrodzenia wypłacone czy też naliczone za dany rok? oraz
- Czy ewentualnie można odstąpić od ujawnienia, gdy organ jest jednoosobowy?

Rekomendacja

a. Opis proponowanej zmiany

Proponowalibyśmy, aby na poziomie standardu, który zgodnie z wcześniejszymi rekomendacjami, ma dotyczyć układu i treści sprawozdań finansowych, wprowadzić doprecyzowanie obecnych przepisów Załącznika 1 Dodatkowe informacje i objaśnienia ust. 5 pkt 4) w taki sposób, że:

- Jednostka jest zobowiązana ujawnić kwoty wynagrodzeń zarachowanych w danym roku, w tym również ujawnić salda z tym związane (wartość niewypłaconych wynagrodzeń); oraz
- Ujawnić wartość wynagrodzeń wg rodzaju świadczeń (w tym wartość świadczeń przyznanych/wyrażonych w ekwiwalencie instrumentów finansowych).

Na obecnym etapie Projektu nie proponujemy wprowadzania zmian służących zwolnieniu z obowiązku z ujawniania informacji, w przypadku gdy spółką kieruje organ jednoosobowy. Ewentualne zwolnienie z ujawniania wynagrodzenia w przypadku organu jednoosobowego za zgodą wspólników należałoby poddać dalszym dyskusjom z interesariuszami Projektu, w tym z Komitetem Standardów Rachunkowości.

Na tym etapie Projektu warto odnotować, że temat ujawniania wynagrodzenia zarządu jest tematem bardziej dotyczący ładu korporacyjnego bądź kwestii odpowiedzialności społecznej niż tematem rachunkowym. Wynagrodzenia zarządu można ujawniać również poza sprawozdaniem finansowym, gdyż istnieje już do tego narzędzie w postaci raportu o wynagrodzeniach. Proponujemy zatem, jako alternatywną opcję do dalszych dyskusji, rozważenie rozciągnięcia obowiązku sporządzania raportu o wynagrodzeniach na inne

podmioty (spółki, które obecnie nie są do takiego raportowania zobowiązane) i usunięcie tego wymogu z Ustawy.

Uzasadnienie:

Powyższe zapisy mają na celu doprecyzowanie przepisów Ustawy w celu zachowania porównywalności ujawnianych informacji między jednostkami.

b. Uzasadnienie w przypadku rezygnacji z wprowadzenia zmian w danym obszarze problematycznym (jeśli wystąpią)

Nie dotyczy.

c. Wskazanie umiejscowienia w odpowiednim akcie prawnym i w jakim miejscu w strukturze

Zmiana na poziomie wskazanych powyżej punktów Załącznika 1 do Ustawy, który byłby proponowany do przeniesienia na poziom standardu dotyczącego układu i treści sprawozdań finansowych.

d. Stanowiska odrębne, rozbieżności, decyzje do podjęcia (jeśli wystąpią)

Temat ewentualnego zwolnienia z ujawniania wynagrodzenia zarządu w przypadku organu jednoosobowego (za zgodą wspólników) wywołał dyskusję wśród interesariuszy. Pojawiły się zdania przeciwstawne. Z jednej strony zauważono, że informacje nt wynagrodzeń zarządu są ważne z punktu widzenia użytkowników sprawozdań, szczególnie pracowników spółki. Dane takie powinny być ujawniane, gdyż w wielu podmiotach nie ma związków zawodowych, a coraz częściej pojawiają się pytania dotyczące rozbieżności pomiędzy wynagrodzeniami zarządu a wynagrodzeniami pracowników. Jest to również informacja ważna z punktu widzenia sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju ("ESRS"). Z drugiej strony, za nie ujawnianiem takich informacji dla organu jednoosobowego przemawiają wątpliwości związane z ochroną danych członka zarządu ("RODO").

W związku z pojawiającymi się zdaniem odrębnymi, jak wspomniano powyżej, ewentualne zwolnienie z ujawniania wynagrodzenia w przypadku organu jednoosobowego za zgodą wspólników należałoby poddać dalszym dyskusjom z interesariuszami Projektu, w tym z Komitetem Standardów Rachunkowości.

Zakres zmian [można zaznaczyć wiele obszarów]

- Wyodrębniona (samodzielna/ niezależna) zmiana w ramach Ustawy
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Standardu
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Rozporządzenia
- Zmiana Ustawy **oraz** obowiązujących Standardów, Rozporządzeń lub innych przepisów o rachunkowości
- Opracowanie nowego Standardu / Rozporządzenia
- Opracowanie Wytucznych Stosowania

- Zmiana w obrębie innych (nie dotyczących bezpośrednio rachunkowości) przepisach prawa*
- Konieczność opracowania skomplikowanych przepisów przejściowych
- Znaczący wpływ zmian na inne przepisy Ustawy
- Wydanie Komunikatu MF/ interpretacji w innej ustalonej formie
- ...

**) Przepisy, których dotyczy zmiana będą wskazane w treści rekomendacji*

***) Szczegóły dotyczących tych przepisów przejściowych będą podane w treści rekomendacji, jeśli będzie to możliwe do sformułowania na tym etapie projektu]*

3.2.12. Dodatkowe ujawnienia w przypadku metody bezpośredniej

- Ujawnienia w przypadku zastosowania metody bezpośredniej do rachunku przepływów pieniężnych/Średni (6.3.9.)

Odwołanie do aktu prawnego

Obowiązek dodatkowych ujawnień w przypadku stosowania przez jednostkę metody bezpośredniej do rachunku przepływów pieniężnych reguluje obecnie Załącznik 1, Dodatkowe informacje i objaśnienia: ust. 4.

Skrócony (syntetyczny) opis problemu

Wskazane powyżej przepisy Ustawy dotyczące uzgodnień wydają się być nadmiernym obciążeniem dla jednostki, która dokonała wyboru jednego z dwóch dopuszczalnych Ustawą wariantów.

Rekomendacja

a. Opis proponowanej zmiany

Proponujemy usunięcie tego obowiązku z uwagi na wskazane powyżej kwestie nadmiernego obciążenia jednostek stosujących jedną z dwóch dozwolonych metod. W związku z tym usunięcia wymagałby fragment ust. 4 Załącznika 1, Dodatkowe informacje i objaśnienia: ", a w przypadku gdy rachunek przepływów pieniężnych sporządzony jest metodą bezpośrednią, dodatkowo należy przedstawić uzgodnienie przepływów pieniężnych netto z działalności operacyjnej, sporządzone metodą pośrednią".

b. Uzasadnienie w przypadku rezygnacji z wprowadzenia zmian w danym obszarze problematycznym (jeśli wystąpią)

Nie dotyczy.

c. Wskazanie umiejscowienia w odpowiednim akcie prawnym i w jakim miejscu w strukturze

Modyfikacja wskazanego powyżej przepisu Ustawy.

d. Stanowiska odrębne, rozbieżności, decyzje do podjęcia (jeśli wystąpią)

Na tym etapie prac - nie dotyczy.

Zakres zmian [można zaznaczyć wiele obszarów]

- Wyodrębniona (samodzielna/ niezależna) zmiana w ramach Ustawy
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Standardu
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Rozporządzenia

- Zmiana Ustawy **oraz** obowiązujących Standardów, Rozporządzeń lub innych przepisów o rachunkowości
- Opracowanie nowego Standardu / Rozporządzenia
- Opracowanie Wytocznych Stosowania
- Zmiana w obrębie innych (nie dotyczących bezpośrednio rachunkowości) przepisach prawa*
- Konieczność opracowania skomplikowanych przepisów przejściowych
- Znaczący wpływ zmian na inne przepisy Ustawy
- Wydanie Komunikatu MF/ interpretacji w innej ustalonej formie
- ...

**) Przepisy, których dotyczy zmiana będą wskazane w treści rekomendacji*

***) Szczegóły dotyczących tych przepisów przejściowych będą podane w treści rekomendacji, jeśli będzie to możliwe do sformułowania na tym etapie projektu]*

3.2.13. Dodatkowe ujawnienia w przypadku nie sporządzania zestawienia zmian w kapitale (funduszu) własnym

- Objaśnienie zmian na kapitale w jednostkach nie przygotowujących zestawienia zmian w kapitale (funduszu) własnym/Średni (6.3.14.)

Odwołanie do aktu prawnego

Obowiązek dodatkowych ujawnień dotyczących jednostek, które nie są zobowiązane do przygotowywania zestawienia zmian w kapitale (funduszu) własnym jest zdefiniowany w Załączniku 1, Dodatkowe informacje i objaśnienia: ust. 1 pkt 9).

Skrócony (syntetyczny) opis problemu

Aktualny przepis oznacza, że jeśli jednostka korzysta z uproszczenia przewidzianego Ustawą i nie sporządza zestawienia zmian w kapitale (funduszu) własnym, jest zobligowana pokazać zmiany w kapitale w sposób zbliżony do tego, który zawiera zestawienie zmian w kapitale (funduszu) własnym.

Rekomendacja

a. Opis proponowanej zmiany

Proponujemy usunięcie w całości tego wymogu, tak aby uproszczenie dotyczące określonych jednostek było faktyczne. Natomiast, wprowadzając tą zmianę należy mieć na uwadze inne rekomendacje przedstawione w niniejszym dokumencie, w szczególności rekomendacje dot. ujmowania wyceny do wartości godziwej w kapitale dla niektórych składników aktywów. Sugerujemy, aby usuwając wymóg zaznaczyć, że jeżeli jednostka rozpoznała skutki wyceny do wartości godziwej w kapitale w ciągu okresu, lub przeniosła do wyniku kwoty uprzednio zakumulowane to w przypadku braku zamieszczenia zestawienia zmian w kapitale (funduszu) własnym należy podać informacje o tych kwotach.

b. Uzasadnienie w przypadku rezygnacji z wprowadzenia zmian w danym obszarze problematycznym (jeśli wystąpią)

Nie dotyczy.

c. Wskazanie umiejscowienia w odpowiednim akcie prawnym i w jakim miejscu w strukturze

Usunięcie wskazanego powyżej przepisu Ustawy.

d. Stanowiska odrębne, rozbieżności, decyzje do podjęcia (jeśli wystąpią)

Na tym etapie Projektu - nie dotyczy.

Zakres zmian [można zaznaczyć wiele obszarów]

- Wyodrębniona (samodzielna/ niezależna) zmiana w ramach Ustawy
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Standardu
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Rozporządzenia
- Zmiana Ustawy **oraz** obowiązujących Standardów, Rozporządzeń lub innych przepisów o rachunkowości
- Opracowanie nowego Standardu / Rozporządzenia
- Opracowanie Wytucznych Stosowania
- Zmiana w obrębie innych (nie dotyczących bezpośrednio rachunkowości) przepisach prawa*
- Konieczność opracowania skomplikowanych przepisów przejściowych
- Znaczący wpływ zmian na inne przepisy Ustawy
- Wydanie Komunikatu MF/ interpretacji w innej ustalonej formie
- ...

**) Przepisy, których dotyczy zmiana będą wskazane w treści rekomendacji*

***) Szczegóły dotyczących tych przepisów przejściowych będą podane w treści rekomendacji, jeśli będzie to możliwe do sformułowania na tym etapie projektu]*

3.2.14. Rachunek przepływów pieniężnych w jednostkach, których działalność operacyjna polega na inwestowaniu

- Rachunek przepływów pieniężnych w jednostkach, których działalność opiera się na inwestowaniu/Średni (6.3.23.)

Odwołanie do aktu prawnego

Zasady przygotowywania rachunku przepływów pieniężnych określone są obecnie w art. 48b oraz Załącznikach 1, 2 i 3.

Skrócony (syntetyczny) opis problemu

Ustawa nie precyzuje, w jaki sposób należy sporządzić rachunek przepływów pieniężnych spółek, których działalność operacyjna polega na inwestowaniu (Alternatywne Spółki Inwestycyjne "ASI") oraz udzielaniu pożyczek - czy jest to działalność inwestycyjna czy operacyjna. Powoduje to rozbieżności interpretacyjne i brak porównywalności pomiędzy rachunkami przepływów pieniężnych spółek prowadzących taką działalność.

Rekomendacja

a. Opis proponowanej zmiany

Proponujemy uregulowanie powyższej kwestii na poziomie standardów sektorowych dedykowanych dla sektora funduszy inwestycyjnych. Istnieją argumenty zarówno za tym, aby klasyfikować taką działalność zarówno inwestycyjną jak i operacyjną i uregulowanie rozstrzygałoby tą kwestię jednoznacznie.

b. Uzasadnienie w przypadku rezygnacji z wprowadzenia zmian w danym obszarze problematycznym (jeśli wystąpią)

Nie dotyczy.

c. Wskazanie umiejscowienia w odpowiednim akcie prawnym i w jakim miejscu w strukturze

Wymagany do opracowania standard sektorowy.

d. Stanowiska odrębne, rozbieżności, decyzje do podjęcia (jeśli wystąpią)

Na tym etapie Projektu - nie dotyczy.

Zakres zmian [można zaznaczyć wiele obszarów]

- Wyodrębniona (samodzielna/ niezależna) zmiana w ramach Ustawy
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Standardu
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Rozporządzenia
- Zmiana Ustawy **oraz** obowiązujących Standardów, Rozporządzeń lub innych przepisów o rachunkowości
- Opracowanie nowego Standardu / Rozporządzenia
- Opracowanie Wytucznych Stosowania
- Zmiana w obrębie innych (nie dotyczących bezpośrednio rachunkowości) przepisach prawa*
- Konieczność opracowania skomplikowanych przepisów przejściowych
- Znaczący wpływ zmian na inne przepisy Ustawy
- Wydanie Komunikatu MF/ interpretacji w innej ustalonej formie
- ...

**) Przepisy, których dotyczy zmiana będą wskazane w treści rekomendacji*

***) Szczegóły dotyczących tych przepisów przejściowych będą podane w treści rekomendacji, jeśli będzie to możliwe do sformułowania na tym etapie projektu]*

3.2.15. Pakiety konsolidacyjne

- Pakiety konsolidacyjne/Średni (6.5.24.)

Odwołanie do aktu prawnego

Art. 63b nakłada obowiązek stosowania jednolitych metod wyceny i sporządzania sprawozdań finansowych przez jednostki objęte skonsolidowanym sprawozdaniem, zgodnie z polityką rachunkowości jednostki dominującej.

§ 20 ust. 1 pkt 2) Rozporządzenia o konsolidacji określa, że dokumentacja konsolidacyjna obejmuje m.in. sprawozdania finansowe jednostek podporządkowanych dostosowane do zasad rachunkowości obowiązujących przy konsolidacji.

Z kolei Ustawa z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym ("Ustawa o biegłych rewidentach") w art. 136 ust. 2 pkt 5 stanowi, wyłącza z usług zabronionych usługi weryfikacji pakietów konsolidacyjnych.

Skrócony (syntetyczny) opis problemu

Ustawa o biegłych rewidentach przewiduje usługę "weryfikacji" tzw. pakietów konsolidacyjnych - tymczasem "pakiety konsolidacyjne" nie są wprost zdefiniowane ani w Ustawie ani w Rozporządzeniu o konsolidacji.

Dodatkowo:

- Zawarta w Ustawie o biegłych rewidentach definicja badania ustawowego (art. 2 pkt 1) nie uwzględnia weryfikacji pakietów konsolidacyjnych dla potrzeb badania statutowego skonsolidowanego sprawozdania finansowego jednostki dominującej; a jednocześnie
- Rozporządzenie UE 537/14 w sprawie szczegółowych wymogów dotyczących ustawowych badań sprawozdań finansowych jednostek interesu publicznego w Artykule 4 ust. 2 ogranicza wynagrodzenie biegłego rewidenta z tytułu dozwolonych usług, które nie są badaniem ustawowym do 70% wartości wynagrodzenia z tytułu badania ustawowego (tzw. "fee cap"); jednocześnie do kalkulacji powyższego limitu nie wchodzi usługi inne niż badanie sprawozdań finansowych, jeśli są wymagane przez prawo (przykładowo przegląd sprawozdań półrocznych emitentów nie zostanie uwzględniony, natomiast przegląd kwartalnych sprawozdań finansowych lub badanie sprawozdań półrocznych emitentów zostaną uwzględnione w kalkulacji);
- Weryfikacja pakietów jako usługa nieaudytowa podlega zgodzie Komitetu Audytu na podstawie art. 130 ust. 1 pkt 4 Ustawy o biegłych rewidentach).

W konsekwencji, usługi weryfikacji pakietów konsolidacyjnych są obecnie, dla potrzeb kalkulacji tzw. "fee cap", traktowane jako dozwolone usługi biegłego rewidenta, które jednakże podlegają limitowaniu zgodnie z Rozporządzeniem Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 537/2014 z dnia 16 kwietnia 2014 r. w sprawie szczegółowych wymogów dotyczących ustawowych

badania sprawozdań finansowych jednostek interesu publicznego, uchylającego decyzję Komisji 2005/909/WE (Dz. Urz. UE L 158 z 27.05.2014, str. 77 oraz Dz. Urz. UE L 170 z 11.06.2014 str. 66), (Rozporządzenie nr 537/2014) i oraz są uzależnione od wydania zgody przez Komitet Audytu, pomimo, że są nierozdzielnie związane z procesem badania skonsolidowanych sprawozdań finansowych. Jednocześnie, celem tzw. "fee cap" jest ograniczenie wykonywanych przez biegłego rewidenta usług o charakterze innym niż audyt. Taką argumentację wspierają wytyczne wydane przez CEAOB (Committee of European Auditing Oversight Bodies) (CEAOB 2018-018 Adopted on 21 September 2018 "Monitoring the fee cap of non-audit services"), zgodnie z którymi badanie pakietów niezbędne dla audytu należy uznać za badanie statutowe i zaliczyć do mianownika we wzorze stanowiący podstawę kalkulacji tzw. "fee cap". Interpretacja wydana przez Ministerstwo Finansów 26 października 2023 r. w odpowiedzi na pytanie PIBR dotyczące limitu wynagrodzeń od jednostek zainteresowania publicznego, kierunkowo jest zgodna ze wskazanymi wytycznymi Komitetu Europejskich Organów Nadzoru Audytowego ("CEAOB"), jednakże jej obowiązywanie jest uzależnione od szczegółowego stanu faktycznego wskazanego w zapytaniu PIBR.

Rekomendacja

a. Opis proponowanej zmiany

Proponowane założenia

- Rekomendowane byłoby przereformowanie istniejących przepisów Ustawy lub/ i Rozporządzenia o konsolidacji w taki sposób, aby w sposób bezpośredni powiązać definicyjnie Ustawę o biegłych rewidentach z Ustawą i Rozporządzeniem o konsolidacji. Przereformowaniu mogłoby również dotyczyć przepisów dotyczących odpowiedzialności kierownika jednostki sporządzającej pakiet konsolidacyjny w sposób analogiczny jak określony w art. 4 Ustawy.
- Jednocześnie proponowane byłoby usankcjonowanie wytycznych CEAOB poprzez wskazanie iż weryfikacja pakietów konsolidacyjnych na potrzeby skonsolidowanego sprawozdania finansowego ma charakter badania statutowego na potrzeby kalkulacji limitu, o którym mowa w Rozporządzeniu UE 537/14 .

Proponowane zmiany

- Proponujemy dodanie w obecnym Rozdziale 6 Ustawy, który dotyczy skonsolidowanych sprawozdań finansowych, odrębnego przepisu stanowiącego, że skonsolidowane sprawozdanie finansowe sporządza się na podstawie sprawozdań finansowych lub pakietów konsolidacyjnych, sporządzonych przez jednostki podporządkowane w oparciu o dane finansowe tych jednostek, z uwzględnieniem zasad rachunkowości stosowanych w grupie kapitałowej i skorygowanych o korekty wynikające z procesu konsolidacji.
- W obecnym art. 3 ust. 1 Ustawy (definicje) proponujemy dodać definicję pakietu konsolidacyjnego - jest to informacja finansowa sporządzona na potrzeby sporządzenia skonsolidowanego sprawozdania finansowego grupy kapitałowej, przygotowana zgodnie z polityką rachunkowości tej grupy.

- Proponujemy również dodanie w art. 4 lub 4a Ustawy przepisu stanowiącego, iż kierownik jednostki sporządzającej pakiet konsolidacyjny odpowiada za jego przygotowanie w sposób analogiczny jak za przygotowanie sprawozdań finansowych.
- Wprowadzenie do Ustawy o rachunkowości bądź Ustawy o biegłych rewidentach zapisów stanowiących, iż weryfikacja pakietów konsolidacyjnych dla potrzeb badania skonsolidowanych sprawozdań finansowych jest traktowana jako ustawowe badanie dla potrzeb ustalenia limitu wynagrodzenie biegłego rewidenta z tytułu dozwolonych usług niebędących badaniem ustawowym, przykładowo poprzez dodanie przepisu stanowiącego, iż przez badanie sprawozdań finansowych (na potrzeby Rozporządzenia 537/14) rozumie się:
 - (i) Badanie pakietów konsolidacyjnych - audytor grupowy może postanowić, iż konieczna jest weryfikacja pakietów konsolidacyjnych przez biegłego rewidenta. W takiej sytuacji biegły rewident wykonuje wskazaną weryfikację na podstawie krajowych lub międzynarodowych standardów badania.
 - (ii) Badanie i przeglądy rocznych i śródrocznych sprawozdań finansowych, których przeprowadzenie nie jest wymagane Ustawą o rachunkowości lub przepisami "Rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie informacji bieżących i okresowych przekazywanych przez emitentów papierów wartościowych oraz warunków uznawania za równoważne informacji wymaganych przepisami prawa państwa niebędącego państwem członkowskim", jeżeli organ stanowiący jednostki podjął decyzję o wykonaniu takiego badania lub przeglądu - w takiej sytuacji biegły rewident wykonuje wskazaną weryfikację na podstawie krajowych i międzynarodowych standardów badania.

b. Uzasadnienie w przypadku rezygnacji z wprowadzenia zmian w danym obszarze problematycznym (jeśli wystąpią)

Nie dotyczy.

c. Wskazanie umiejscowienia w odpowiednim akcie prawnym i w jakim miejscu w strukturze

Uzupełnienie przepisów Ustawy oraz Rozporządzenia o konsolidacji, ewentualne zmiany na poziomie Ustawy o biegłych rewidentach.

d. Stanowiska odrębne, rozbieżności, decyzje do podjęcia (jeśli wystąpią)

Nie dotyczy.

Zakres zmian [można zaznaczyć wiele obszarów]

- Wyodrębniona (samodzielna/ niezależna) zmiana w ramach Ustawy
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Standardu
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Rozporządzenia
- Zmiana Ustawy **oraz** obowiązujących Standardów, Rozporządzeń lub innych przepisów o rachunkowości

- Opracowanie nowego Standardu / Rozporządzenia
- Opracowanie Wytycznych Stosowania
- Zmiana w obrębie innych (nie dotyczących bezpośrednio rachunkowości) przepisach prawa*
- Konieczność opracowania skomplikowanych przepisów przejściowych
- Znaczący wpływ zmian na inne przepisy Ustawy
- Wydanie Komunikatu MF/ interpretacji w innej ustalonej formie
- ...

**) Przepisy, których dotyczy zmiana będą wskazane w treści rekomendacji*

***) Szczegóły dotyczących tych przepisów przejściowych będą podane w treści rekomendacji, jeśli będzie to możliwe do sformułowania na tym etapie projektu]*

3.2.16. Ocena kontynuacji działalności

- Ocena kontynuacji działalności/Wysoki (6.8.7.)

Odwołanie do aktu prawnego

Zasada kontynuacji działalności jest opisana obecnie w art. 5 ust. 2 Ustawy.

Skrócony (syntetyczny) opis problemu

Obowiązek oceny zdolności jednostki do kontynuacji działalności spoczywa na kierowniku jednostki, jednakże w Ustawie nie zapisano wprost obowiązku udokumentowanie takiej analizy oraz przedstawienia jej wyników w sprawozdaniu finansowym, niezależnie od sytuacji finansowej jednostki. Brak takiego ujawnienia może w niektórych przypadkach rodzić wątpliwości użytkowników sprawozdania finansowego co do faktu, czy taka analiza została przeprowadzona i jaki był jej wynik.

Rekomendacja

a. Opis proponowanej zmiany

Proponujemy wprowadzenie na poziomie Ustawy jako dodatkowy ustęp w art. 5 (w celu zachowania symetrii z regulacjami na poziomie Kodeksu spółek handlowych ("KSH"), lub ewentualnie na poziomie odpowiedniego standardu (na przykład dotyczącego zakresu analizy i oceny zdolności jednostki do kontynuacji działalności), przepisu stanowiącego, iż kierownik jednostki jest zobowiązany do przeprowadzenia analizy i oceny zdolności jednostki do kontynuacji działalności, niezależnie od występowania ewentualnych przesłanek o braku możliwości kontynuacji działalności. Proponujemy również, aby wprowadzić wymóg mówiący o tym, że kierownik jednostki jest zobowiązany do udokumentowania wyników takiej analizy oraz ujawnienia wniosków z niej płynących w sprawozdaniu finansowym.

Wytyczne dotyczące zakresu takiej analizy mogłyby następnie zostać rozwinięte w formie odrębnego standardu lub stanowiska Komitetu Standardów Rachunkowości, przy czym zakres

takiej analizy mógłby być uzależniony od charakteru danego podmiotu, jego sytuacji finansowej, sytuacji rynkowej itp.

Uzasadnienie:

Przepisy KSH wymagają, aby biegły rewident przedstawił radzie nadzorczej sprawozdanie z badania, w tym ocenę podstaw przyjętego oświadczenia odnoszącego się do zdolności jednostki do kontynuowania działalności - analogiczny wymóg powinien w konsekwencji zostać wprowadzony do Ustawy jako konieczność dokonania przez kierownika jednostki analizy stanowiącej podstawę oświadczenia co do zdolności jednostki do kontynuowania działalności. Wnioski z analizy, powinny być udostępnione użytkownikom sprawozdania finansowego.

b. Uzasadnienie w przypadku rezygnacji z wprowadzenia zmian w danym obszarze problematycznym (jeśli wystąpią)

Nie dotyczy.

c. Wskazanie umiejscowienia w odpowiednim akcie prawnym i w jakim miejscu w strukturze

Uzupełnienie art. 5 o dodatkowe zapisy.

d. Stanowiska odrębne, rozbieżności, decyzje do podjęcia (jeśli wystąpią)

Na tym etapie prac - nie dotyczy.

Zakres zmian [można zaznaczyć wiele obszarów]

- Wyodrębniona (samodzielna/ niezależna) zmiana w ramach Ustawy
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Standardu
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Rozporządzenia
- Zmiana Ustawy **oraz** obowiązujących Standardów, Rozporządzeń lub innych przepisów o rachunkowości
- Opracowanie nowego Standardu / Rozporządzenia
- Opracowanie Wytucznych Stosowania
- Zmiana w obrębie innych (nie dotyczących bezpośrednio rachunkowości) przepisach prawa*
- Konieczność opracowania skomplikowanych przepisów przejściowych
- Znaczący wpływ zmian na inne przepisy Ustawy
- Wydanie Komunikatu MF/ interpretacji w innej ustalonej formie
- ...

**) Przepisy, których dotyczy zmiana będą wskazane w treści rekomendacji*

***) Szczegóły dotyczących tych przepisów przejściowych będą podane w treści rekomendacji, jeśli będzie to możliwe do sformułowania na tym etapie projektu]*

3.2.17. Definicja roku obrotowego

- Definicja roku obrotowego/Średni (6.11.1.)

Odwołanie do aktu prawnego

Rok obrotowy jest zdefiniowany w art. 3 ust. 1 pkt 9) Ustawy.

Skrócony (syntetyczny) opis problemu

Rozumiemy, że ewentualna zmiana definicji roku obrotowego będzie wynikiem prac nad obecnie toczącym się projektem dotyczącym "Stanowiska Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie sporządzania sprawozdania finansowego na dzień bilansowy inny niż dzień kończący rok obrotowy".

W tym kontekście zwracamy uwagę, iż w praktyce powstają sytuacje, kiedy pierwszy rok po zmianie roku obrotowego jest znacząco wydłużony. W skrajnym przypadku długość roku obrotowego, po wcześniej dokonanej jego zmianie może wynosić nawet 23 miesiące.

Rekomendacja

a. Opis proponowanej zmiany

Proponujemy modyfikację przepisu dotyczącego definicji roku obrotowego zawartej w art. 3 ust. 1 pkt 9) Ustawy w taki sposób, aby zamiast zapisu "powinien być dłuższy" wprowadzić sformułowanie "nie był dłuższy niż 12 miesięcy" (ewentualnie można rozważyć zapis "nie krótszy niż 6 miesięcy i nie dłuższy niż 18 miesięcy"). Jednocześnie proponujemy rozważenie wprowadzenia zmiany, która będzie jednoznacznie wskazywała, że przygotowanie sprawozdania finansowego na szczególny dzień bilansowy nie powoduje przerwania roku obrotowego, za wyjątkiem sytuacji gdy ze zdarzeniem, które powoduje konieczność sporządzenia sprawozdania finansowego na szczególny dzień bilansowy wiąże się zmiana daty kończącej rok obrotowy.

Proponowane powyżej zmiany wymagałyby również rozważenia zmian w przepisach podatkowych.

Powyższa propozycja powinna zostać omówiona z interesariuszami, w tym w szczególności z członkami Komitetu Standardów Rachunkowości. W przypadku, gdy organy podatkowe uznają, że kwestia ta nie może być zmieniona na gruncie przepisów podatkowych wówczas proponowalibyśmy, żeby powyższej rekomendacji nie wprowadzać.

b. Uzasadnienie w przypadku rezygnacji z wprowadzenia zmian w danym obszarze problematycznym (jeśli wystąpią)

W zależności od decyzji ustawodawcy.

c. Wskazanie umiejscowienia w odpowiednim akcie prawnym i w jakim miejscu w strukturze

Przepisy definiujące rok obrotowy w Ustawie oraz przepisy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz osób fizycznych.

d. Stanowiska odrębne, rozbieżności, decyzje do podjęcia (jeśli wystąpią)

Na tym etapie prac - nie dotyczy.

Zakres zmian [można zaznaczyć wiele obszarów]

- Wyodrębniona (samodzielna/ niezależna) zmiana w ramach Ustawy
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Standardu
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Rozporządzenia
- Zmiana Ustawy **oraz** obowiązujących Standardów, Rozporządzeń lub innych przepisów o rachunkowości
- Opracowanie nowego Standardu / Rozporządzenia
- Opracowanie Wytocznych Stosowania
- Zmiana w obrębie innych (nie dotyczących bezpośrednio rachunkowości) przepisach prawa*
- Konieczność opracowania skomplikowanych przepisów przejściowych
- Znaczący wpływ zmian na inne przepisy Ustawy
- Wydanie Komunikatu MF/ interpretacji w innej ustalonej formie
- ...

**) Przepisy, których dotyczy zmiana będą wskazane w treści rekomendacji*

***) Szczegóły dotyczących tych przepisów przejściowych będą podane w treści rekomendacji, jeśli będzie to możliwe do sformułowania na tym etapie projektu]*

3.2.18. Prezentacja korekt

- Prezentacja korekt/Niski (6.3.22.)

Odwołanie do aktu prawnego

Załącznik 1, Dodatkowe informacje i objaśnienia: ust. 6 pkt 4) reguluje konieczność dostarczenia informacji liczbowych wraz z wyjaśnieniem, aby umożliwić porównywalność danych finansowych między sprawozdaniami za rok obrotowy a rok poprzedzający.

Skrócony (syntetyczny) opis problemu

Przepisy Ustawy wydają się być nieprecyzyjne - brakuje informacji, że chodzi o ujawnienie danych liczbowych prezentujących pozycje korygowane przed i po zmianie wraz z kwotą korekt.

Rekomendacja

a. Opis proponowanej zmiany

Proponujemy zmianę przepisu z Załącznika 1, Dodatkowe informacje i objaśnienia: ust. 6 pkt 4), poprzez dodanie do istniejącego już zapisu dodatkowego wymogu, że jednostka prezentuje dane liczbowe przed i po korekcie, przy jednoczesnym wskazaniem kwoty oraz opisu korekty. Proponowany przepis na poziomie Ustawy po uzupełnieniu mógłby brzmieć następująco: "Informacje liczbowe, wraz z wyjaśnieniem, zapewniające porównywalność danych sprawozdania finansowego za rok poprzedzający ze sprawozdaniem za rok obrotowy oraz zawierające szczegółowe informacje dotyczące dokonanych korekt. Jednocześnie standard mógłby wyjaśniać, co rozumie się przez szczegółowe informacje, tj. w szczególności precyzować, że - **jednostka prezentuje dane liczbowe przed korektą oraz po korekcie, wskazując jednocześnie kwotę oraz opis korekty.**"

b. Uzasadnienie w przypadku rezygnacji z wprowadzenia zmian w danym obszarze problematycznym (jeśli wystąpią)

Nie dotyczy.

c. Wskazanie umiejscowienia w odpowiednim akcie prawnym i w jakim miejscu w strukturze

Uzupełnienie załącznika 1, Dodatkowe informacje i objaśnienia: ust. 6 pkt 4) o dodatkowe zapisy.

d. Stanowiska odrębne, rozbieżności, decyzje do podjęcia (jeśli wystąpią)

Na tym etapie prac - nie dotyczy.

Zakres zmian [można zaznaczyć wiele obszarów]

- Wyodrębniona (samodzielna/ niezależna) zmiana w ramach Ustawy
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Standardu
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Rozporządzenia
- Zmiana Ustawy **oraz** obowiązujących Standardów, Rozporządzeń lub innych przepisów o rachunkowości
- Opracowanie nowego Standardu / Rozporządzenia
- Opracowanie Wytucznych Stosowania
- Zmiana w obrębie innych (nie dotyczących bezpośrednio rachunkowości) przepisach prawa*
- Konieczność opracowania skomplikowanych przepisów przejściowych
- Znaczący wpływ zmian na inne przepisy Ustawy
- Wydanie Komunikatu MF/ interpretacji w innej ustalonej formie
- ...

**) Przepisy, których dotyczy zmiana będą wskazane w treści rekomendacji*

***) Szczegóły dotyczących tych przepisów przejściowych będą podane w treści rekomendacji, jeśli będzie to możliwe do sformułowania na tym etapie projektu]*

3.2.19. Ujawnienie w zakresie polityki rachunkowości

- Ujawnienie w zakresie polityki rachunkowości/Niski (6.3.26.)

Odwołanie do aktu prawnego

Załączniki 1-3 Wprowadzenie do sprawozdania finansowego regulują konieczność zawarcia w wprowadzeniu do sprawozdania finansowego omówienia przyjętych zasad rachunkowości, w tym metod wyceny aktywów i pasywów, ustalenia wyniku finansowego oraz sposobu sporządzenia sprawozdania finansowego, zwłaszcza w zakresie, który jest pozostawiony do wyboru jednostce zgodnie z prawem.

Skrócony (syntetyczny) opis problemu

Przepis dotyczący omówienia przyjętych zasad (polityki) rachunkowości, w tym metod wyceny i sporządzenia sprawozdania finansowego w zakresie, w jakim Ustawa pozostawia jednostce prawo wyboru, budzi czasem wątpliwości interpretacyjne po stronie jednostek. Zgodnie z niektórymi interpretacjami wskazane byłoby, aby opisać tylko kwestie w których Ustawa pozostawia wybór np. koszt historyczny lub metoda praw własności lub wartość godziwa albo metoda pośrednia lub bezpośrednia, rachunek kalkulacyjny lub porównawczy, itp.

Rekomendacja

a. Opis proponowanej zmiany

Proponujemy wprowadzenie albo na poziomie Ustawy (Załączniki 1-3 Wprowadzenie do sprawozdania finansowego pkt 7) albo na poziomie proponowanego do utworzenia w ramach niniejszego Projektu standardu ws układu i treści sprawozdań finansowych przepisu, zgodnie z którym:

- Jednostka jest zobowiązana do ujawniania w swoich sprawozdaniach finansowych opisu **istotnych** stosowanych polityki rachunkowości. Przez istotne stosowane polityki rachunkowości rozumie się , polityki rachunkowości dostosowanego do specyfiki danego podmiotu, odnoszącego się do operacji i transakcji w danej jednostce, w taki sposób, aby opis ten w jak najlepiej szy sposób odzwierciedlał i umożliwił zrozumienie specyficznych zasady rachunkowości danej jednostki. W opisie można pominąć kwestie, które są jednoznacznie uregulowane w przepisach, nie dają możliwości wyboru i nie są powiązane ze znaczącym szacunkiem lub osądem księgowym.
- Jeżeli jednostka zamieszcza informacje inne niż wskazane powyżej, to sposób prezentacji takich dodatkowych informacji nie powinien utrudniać dostępu do informacji istotnych. Jednostka nie powinna opisywać polityki rachunkowości dla transakcji, które nie występują w danej jednostce.

Dodatkowo proponujemy dodać obowiązek ujawnienia informacji na temat znaczących szacunków/znaczących obszarów podlegających szacunkom, w tym kluczowych metod i założeń przyjętych do ich dokonywania.

Z kolei na poziomie standardu/rozporządzenia sektorowego dotyczącego działalności ubezpieczeniowej proponujemy dodanie przykładu (wytycznych) dla ubezpieczycieli, który wyjaśniłby, czy zmiana metody przeliczania rezerw technicznych to zmiana szacunku czy też zmiana polityki rachunkowości, gdyż ta kwestia często budzi wątpliwości wśród użytkowników Ustawy.

b. Uzasadnienie w przypadku rezygnacji z wprowadzenia zmian w danym obszarze problematycznym (jeśli wystąpią)

Nie dotyczy.

c. Wskazanie umiejscowienia w odpowiednim akcie prawnym i w jakim miejscu w strukturze

- Ustawa o rachunkowości - Załączniki 1-3 Wprowadzenie do sprawozdania finansowego;
- Opracowanie standardu ws układu i treści sprawozdań finansowych;
- Opracowanie wytycznych dla ubezpieczycieli.

d. Stanowiska odrębne, rozbieżności, decyzje do podjęcia (jeśli wystąpią)

Na tym etapie prac - nie dotyczy.

Zakres zmian [można zaznaczyć wiele obszarów]

- Wyodrębniona (samodzielna/ niezależna) zmiana w ramach Ustawy
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Standardu
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Rozporządzenia
- Zmiana Ustawy **oraz** obowiązujących Standardów, Rozporządzeń lub innych przepisów o rachunkowości
- Opracowanie nowego Standardu / Rozporządzenia
- Opracowanie Wytycznych Stosowania
- Zmiana w obrębie innych (nie dotyczących bezpośrednio rachunkowości) przepisach prawa*
- Konieczność opracowania skomplikowanych przepisów przejściowych
- Znaczący wpływ zmian na inne przepisy Ustawy
- Wydanie Komunikatu MF/ interpretacji w innej ustalonej formie
- ...

**) Przepisy, których dotyczy zmiana będą wskazane w treści rekomendacji*

***) Szczegóły dotyczących tych przepisów przejściowych będą podane w treści rekomendacji, jeśli będzie to możliwe do sformułowania na tym etapie projektu]*

3.2.20. Ujawnienie kursów przyjętych do wyceny

- Ujawnienie kursów przyjętych do wyceny/Niski (6.3.29.)

Odwołanie do aktu prawnego

Załącznik 1, Dodatkowe informacje i objaśnienia, ust. 3 reguluje konieczność ujawnienia kursów wymiany walut obcych, które zostały przyjęte do wyceny pozycji w sprawozdaniu finansowym.

Skrócony (syntetyczny) opis problemu

W praktyce rynkowej pojawiają się wątpliwości dotyczące interpretacji wskazanego powyżej przepisu – jednostki mają wątpliwości, czy powinny ujawniać kursy przyjmowane do ewidencji transakcji wyrażonych w walutach obcych.

Rekomendacja

a. Opis proponowanej zmiany

Opcja 1:

Wprowadzenie do Załącznika 1, Dodatkowe informacje i objaśnienia, ust. 3 obowiązku ujawniania przez jednostkę:

- Z kursów którego banku korzysta ujmując w księgach operacje gospodarcze wyrażone w walutach obcych; oraz
- Kursu Narodowego Banku Polskiego ("NBP"), który zastosowała do wyceny składników aktywów i pasywów wyrażonych w walutach obcych (aktywów pieniężnych i pasywów).

Opcja 2: Usunięcie wymogu ujawnienia kursów wynikającego z Załącznika 1, Dodatkowe informacje i objaśnienia ust.3, gdyż wynika to wprost z art. 30 Ustawy.

b. Uzasadnienie w przypadku rezygnacji z wprowadzenia zmian w danym obszarze problematycznym (jeśli wystąpią)

Nie dotyczy.

c. Wskazanie umiejscowienia w odpowiednim akcie prawnym i w jakim miejscu w strukturze

Wprowadzenie zmian do Załącznika 1, Dodatkowe informacje i objaśnienia, ust. 3 Ustawy.

d. Stanowiska odrębne, rozbieżności, decyzje do podjęcia (jeśli wystąpią)

W związku z tym, iż proponujemy dwie alternatywne opcje rozwiązania wskazanego problemu, na dalszym etapie projektu jedna z nich powinna zostać wybrana jako preferowana.

Zakres zmian [można zaznaczyć wiele obszarów]

Wyodrębniona (samodzielna/ niezależna) zmiana w ramach Ustawy

- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Standardu
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Rozporządzenia
- Zmiana Ustawy **oraz** obowiązujących Standardów, Rozporządzeń lub innych przepisów o rachunkowości
- Opracowanie nowego Standardu / Rozporządzenia
- Opracowanie Wytycznych Stosowania
- Zmiana w obrębie innych (nie dotyczących bezpośrednio rachunkowości) przepisach prawa*
- Konieczność opracowania skomplikowanych przepisów przejściowych
- Znaczący wpływ zmian na inne przepisy Ustawy
- Wydanie Komunikatu MF/ interpretacji w innej ustalonej formie
- ...

**) Przepisy, których dotyczy zmiana będą wskazane w treści rekomendacji*

***) Szczegóły dotyczących tych przepisów przejściowych będą podane w treści rekomendacji, jeśli będzie to możliwe do sformułowania na tym etapie projektu]*

3.3. Sprawozdania finansowe inne niż roczne

- Termin przygotowania i format sprawozdań innych niż roczne/Wysoki (6.4.1.)
- Dane porównawcze w sprawozdaniach innych niż roczne/Wysoki (6.4.2.)
- Podpisywanie sprawozdań innych niż roczne/Średni (6.4.3.)
- Zamknięcie ksiąg, a przygotowanie sprawozdań finansowych/Średni (6.6.7.)
- Brak definicji rocznych sprawozdań finansowych/Średni (6.11.2.)
- Zamknięcie ksiąg na dzień wpisu połączenia/Średni (6.6.8)

Odwołanie do aktu prawnego

Przepisy Ustawy w obecnym kształcie, które obecnie jednostki uwzględniają podczas sporządzania sprawozdań finansowych na dzień inny niż kończący rok obrotowy:

- Art. 3 ust. 1 pkt 9) - definicja roku obrotowego jako roku kalendarzowego lub innego okresu trwającego 12 kolejnych pełnych miesięcy, stosowanego również dla celów podatkowych;
- Art. 12 pkt 2-3b – określenie momentów zamknięcia ksiąg rachunkowych oraz ewentualnych zwolnień z obowiązku zamknięcia ksiąg rachunkowych
- Art. 45 ust. 1 – obowiązek przygotowania sprawozdania finansowego na dzień zamknięcia ksiąg rachunkowych oraz na inny dzień bilansowy
- Art. 45 ust. 1f – obowiązek sporządzenia sprawozdań finansowych w postaci elektronicznej oraz ich podpisania w określonej formie

- Art. 45 ust. 1g – obowiązek sporządzenia sprawozdań finansowych w odpowiedniej strukturze logicznej oraz formacie
- Art. 47 ust. 2 – obowiązek przygotowania danych porównawczych za analogiczny okres sprawozdawczy poprzedniego roku obrotowego (analogiczny w stosunku do danych objętych danym sprawozdaniem finansowym)
- Art. 52 ust. 2 – obowiązek podpisania sprawozdań finansowych przez kierownika jednostki oraz osobę, której powierzono prowadzenie ksiąg rachunkowych

Skrócony (syntetyczny) opis problemu

Istnieją niejasności związane z tym, w jaki sposób sporządzać sprawozdanie finansowe na dzień inny niż koniec roku obrotowego – tj.:

- co mają zawierać takie sprawozdania finansowe,
- w jakim formacie mają być przygotowywane,
- czy mają być podpisywane przez kierownika jednostki,
- czy mają podlegać zatwierdzeniu i badaniu.

Jednocześnie przepisy art. 47 ust. 2 nakazujące przedstawienie danych porównawczych za analogiczny okres poprzedniego roku obrotowego stanowią niepotrzebne obciążenie dla jednostek w sytuacji, gdy takie sprawozdanie finansowe przygotowywane jest przede wszystkim z przyczyn formalnych (i np. ma przedstawiać sytuację majątkową i finansową jednostki na dany dzień), a nie stanowi podsumowania działalności jednostki w danym okresie.

Jak rozumiemy KSR podjął prace nad stanowiskiem ws sprawozdań finansowych na specjalny/szczególny dzień bilansowy. Stanowisko to, jak rozumiemy będzie wyjaśniało, że co do zasady sporządzenie sprawozdań na szczególny dzień bilansowy nie powoduje przerwania roku obrotowego (jest “przezroczyste” dla określenia co stanowi rok obrotowy), niezależnie od tego czy ze zdarzeniem, z którym jest związane przygotowanie sprawozdania na szczególny dzień bilansowy jest związana zmiana roku obrotowego czy też nie. Jednocześnie stanowisko będzie wyjaśniać kwestie danych porównawczych, formatu przygotowania sprawozdania finansowego oraz obowiązku badania. Poniższe rekomendacje powinny być rozpatrzone w kontekście debaty, która się będzie toczyć wokół tego stanowiska oraz włączać ustalenia zawarte w stanowisku do zmienionych przepisów o rachunkowości.

Rekomendacja

a. Opis proponowanej zmiany

Celem poniższych rekomendacji jest doprecyzowanie następujących kwestii związanych z przygotowywaniem przez jednostki sprawozdań finansowych na datę inną niż koniec roku obrotowego:

- 1) Zasady przygotowania sprawozdań finansowych:** rekomendujemy, aby zasady przygotowania sprawozdania finansowe na datę inną niż koniec roku obrotowego były analogiczne do zasad obowiązujących w stosunku do rocznych sprawozdań finansowych – w konsekwencji art. 45 ust. 1 pozostaje bez zmian.

2) Jednoznaczne określenie czy specjalny dzień bilansowy kończący rok obrotowy, czy też pozostaje dla niego neutralny/transparenty: rekomendujemy następujące rozwiązanie:

- a. W przypadku sprawozdania finansowego przygotowanego w związku ze wszczęciem postępowania likwidacyjnego specjalny dzień bilansowy przerywa rok obrotowy (to jest rozwiązanie spójne z zapisami Krajowego Standardu Rachunkowości Nr 14 „Kontynuacja działalności oraz rachunkowość jednostek przy braku kontynuowania działalności”-“KSR 14”);
- b. W sytuacji, gdy ze zdarzeniem prowadzącym do sporządzenia sprawozdania finansowego na szczególny dzień bilansowy powiązane jest zmiana roku obrotowego to taki specjalny dzień bilansowy stanowi również koniec roku obrotowego (przykładowo spółka z o.o. dokonująca przekształcenia w S.A. i przy okazji zmieniająca koniec roku obrotowego, kończy rok obrotowy w specjalnym dniu bilansowym i rozpoczyna następny od dnia pierwszego następującego po specjalnym dniu bilansowym);
- c. W pozostałych sytuacjach, fakt sporządzenia sprawozdania na specjalny dzień bilansowy jest neutralny dla określenia okresów objętych rocznym sprawozdaniem finansowym (przykładowo spółka z o.o. przekształca się w S.A. nie zmieniając daty kończącej rok obrotowy - następujące po specjalnym dniu bilansowym sprawozdanie finansowe będzie zawierało dane za całe poprzedzające 12 miesięcy).

3) Dane porównawcze: rekomendujemy dodanie przepisu w art. 47 ust. 2 stanowiącego, iż w przypadku sprawozdań finansowych przygotowywanych na datę inną niż koniec roku obrotowego, jednostka jako dane porównawcze może zaprezentować dane za cały poprzedni rok obrotowy (a nie za analogiczny okres poprzedniego roku obrotowego jak jest obecnie) w sytuacji kiedy dane wynikowe za okres porównawczy nie mają znaczącego wpływu na proces podejmowania decyzji w oparciu o to sprawozdanie finansowe sporządzone na specjalny dzień (szczegółowe sytuacje, w których dane wynikowe mają ograniczoną przydatność można opisać w odpowiednim standardzie w formie rozporządzenia). Jednocześnie jednostka musi poinformować w takim przypadku o braku porównywalności danych oraz podstawie sporządzenia tego sprawozdania.

Uzasadnienie:

Powyższa zmiana ma na celu ograniczenie obciążenia dla jednostek, jakim jest przedstawienie danych porównawczych za analogiczny okres poprzedniego roku obrotowego w sytuacji, gdy takie sprawozdanie finansowe przygotowywane jest przede wszystkim z przyczyn formalnych (i np. ma przedstawiać sytuację majątkową i finansową jednostki na dany dzień), a nie stanowi podsumowania działalności jednostki w danym okresie.

- 4) **Format sprawozdań finansowych:** Rekomendujemy uzupełnienie art. 45 o ustęp wskazujący, że jeżeli sprawozdania finansowe przygotowywane są na datę inną niż koniec roku obrotowego, jednostka przygotowuje je w dowolnym formacie, chyba że odrębne przepisy stanowią inaczej.

Uzasadnienie:

Przygotowywanie przez jednostki sprawozdań finansowych sporządzonych na inny dzień niż kończący rok obrotowy w formacie xml (w strukturze logicznej oraz formacie udostępnianych w Biuletynie Informacji Publicznej) może dla niektórych jednostek stanowić nadmierne obciążenie finansowe (np. w przypadku spółek, które ponoszą koszt każdorazowego przygotowania sprawozdania finansowego w formacie xml).

- 5) **Zasady podpisywania:** Rekomendujemy, aby zasady podpisywania sprawozdania finansowego na datę inną niż koniec roku obrotowego były analogiczne do zasad obowiązujących w stosunku do rocznych sprawozdań finansowych – w konsekwencji art. 52 ust. 2 pozostaje bez zmian.
- 6) Rekomendujemy, aby **nie nakładać na jednostki dodatkowych obowiązków** związanych z ze sprawozdaniami finansowych sporządzonymi na inny dzień niż kończący rok obrotowy tj.:
- (i) zatwierdzenia przez organy zatwierdzające,
 - (ii) badania oraz
 - (iii) publikacji we właściwym rejestrze sądowym.
- 7) Z perspektywy zachowania przejrzystości przyszłych przepisów prawa, rekomendujemy, aby w toku prac legislacyjnych rozważyć, czy w kontekście innych przepisów, oraz całej treści ustawy zastosować **sformułowanie “sprawozdania finansowe przygotowane na szczególny dzień bilansowy”** zamiast “sprawozdania finansowe przygotowywane na datę inną niż koniec roku obrotowego”.
- 8) W kontekście powyższych zmian **rekomendowane by było enumeratywne wymienie sytuacji, które kończą rok obrotowy, zgodnie z rekomendacjami zawartymi powyżej**, a w szczególności wskazanie, że przygotowanie sprawozdań finansowych sporządzonych na inny dzień niż kończący rok obrotowy, nie kończy tego roku i nie powoduje obowiązku zamknięcia ksiąg rachunkowych.

Jednocześnie wskazujemy, że na ten moment w przepisach Art. 12.ust 3 pkt 2) istnieje zwolnienie z obowiązku zamykania ksiąg w przypadku połączenia jednostek, gdy w myśl ustawy rozliczenie połączenia następuje metodą łączenia udziałów, oraz, że w odrębnej części raportu z Fazy 4 znajdzie się rekomendacja dotycząca obowiązku zamknięcia ksiąg rachunkowych przez jednostkę przejmowaną w przypadku zastosowania metody łączenia udziałów. Jednostka taka będzie zobowiązana do zamknięcia ksiąg rachunkowych oraz przygotowania sprawozdania finansowego za okres od początku

roku do dnia poprzedzającego połączenie. Wynika to z treści proponowanej rekomendacji dotyczącej metody rozliczania połączeń pod wspólną kontrolą - rekomendowane zmiany zakładają prezentację połączonych danych od dnia połączenia. Takie podejście z kolei wymaga przygotowania sprawozdania finansowego przez jednostkę przejmowaną za okres od początku roku obrotowego do dnia połączenia, gdyż te dane nie będą objęte sprawozdaniem finansowym jednostki przejmującej. W konsekwencji konieczne byłoby usunięcie zwolnienia przewidzianego w art. 12 ust. 3 pkt 2).

b. Uzasadnienie w przypadku rezygnacji z wprowadzenia zmian w danym obszarze problematycznym (jeśli wystąpią)

Nie dotyczy.

c. Wskazanie umiejscowienia w odpowiednim akcie prawnym i w jakim miejscu w strukturze

Ustawa o rachunkowości – zgodnie z referencjami wskazanymi powyżej.

d. Stanowiska odrębne, rozbieżności, decyzje do podjęcia (jeśli wystąpią)

Nie dotyczy.

Zakres zmian [można zaznaczyć wiele obszarów]

- Wyodrębniona (samodzielna/ niezależna) zmiana w ramach Ustawy
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Standardu
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Rozporządzenia
- Zmiana Ustawy **oraz** obowiązujących Standardów, Rozporządzeń lub innych przepisów o rachunkowości
- Opracowanie nowego Standardu / Rozporządzenia
- Opracowanie Wytocznych Stosowania
- Zmiana w obrębie innych (nie dotyczących bezpośrednio rachunkowości) przepisach prawa*
- Konieczność opracowania skomplikowanych przepisów przejściowych
- Znaczący wpływ zmian na inne przepisy Ustawy
- Wydanie Komunikatu MF/ interpretacji w innej ustalonej formie
- ...

**) Przepisy, których dotyczy zmiana będą wskazane w treści rekomendacji*

***) Szczegóły dotyczących tych przepisów przejściowych będą podane w treści rekomendacji, jeśli będzie to możliwe do sformułowania na tym etapie projektu]*

3.4. Badanie sprawozdań finansowych

3.4.1. Wybór biegłego rewidenta

- Wybór biegłego rewidenta/Średni (6.10.1.)

Odwołanie do aktu prawnego

Przepisy zawarte w art. 66 ust. 4 regulują procedurę wyboru firmy audytorskiej do przeprowadzenia badania sprawozdania finansowego, określając, że to organ zatwierdzający sprawozdanie finansowe jednostki jest odpowiedzialny za ten wybór, chyba że inne przepisy prawa lub dokumenty, takie jak statut czy umowa, stanowią inaczej, a kierownik jednostki nie ma prawa dokonywać tego wyboru.

Skrócony (syntetyczny) opis problemu

W przepisach brakuje doprecyzowania, czy w przypadku badania innego niż badanie rocznego sprawozdania finansowego (np. dla celów wypłaty dywidendy, sprawozdanie finansowe na potrzeby prospektu etc.) oraz przeglądu śródrocznego sprawozdania finansowego wymagana jest uchwała o wyborze biegłego rewidenta.

Rekomendacja

a. Opis proponowanej zmiany

Proponujemy wprowadzenie do Ustawy przepisu, stanowiącego, iż w przypadku usług atestacyjnych innych niż badanie rocznego ustawowego sprawozdania finansowego (skonsolidowanego sprawozdania finansowego) wyboru biegłego rewidenta dokonującej takiej usługi może dokonać kierownik jednostki chyba, że statut jednostki lub inne przepisy szczegółowe wskazują inaczej.

Uzasadnienie:

Wydaje się logiczne, aby biegły rewident dokonujący badania statutowego sprawozdania finansowego, świadczył również inne usługi atestacyjne, w szczególności takie, które są powiązane z danymi historycznymi (np. sprawozdanie śródroczne, dla potrzeb wypłacenia dywidendy, przegląd sprawozdania śródrocznego spółki publicznej). Z drugiej jednak strony nadmierne uregulowanie w tym zakresie może powodować komplikacje dla podmiotów stosujących ustawę (dodatkowa usługa atestacyjna potrzebna jest wtedy, gdy jeden biegły rewident skończył już badanie, a nowy nie został jeszcze wybrany). Dlatego, naszym zdaniem należy dopuścić możliwość wyboru przez kierownika jednostki dla takich zleceń atestacyjnych, a jednocześnie wskazać, że status jednostki może narzucać w tym względzie inne rozwiązania/ograniczenia.

b. Uzasadnienie w przypadku rezygnacji z wprowadzenia zmian w danym obszarze problematycznym (jeśli wystąpią)

Nie dotyczy.

c. Wskazanie umiejscowienia w odpowiednim akcie prawnym i w jakim miejscu w strukturze

Modyfikacja przepisów Ustawy.

d. Stanowiska odrębne, rozbieżności, decyzje do podjęcia (jeśli wystąpią)

Nie dotyczy.

Zakres zmian [można zaznaczyć wiele obszarów]

- Wyodrębniona (samodzielna/ niezależna) zmiana w ramach Ustawy
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Standardu
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Rozporządzenia
- Zmiana Ustawy **oraz** obowiązujących Standardów, Rozporządzeń lub innych przepisów o rachunkowości
- Opracowanie nowego Standardu / Rozporządzenia
- Opracowanie Wytycznych Stosowania
- Zmiana w obrębie innych (nie dotyczących bezpośrednio rachunkowości) przepisach prawa*
- Konieczność opracowania skomplikowanych przepisów przejściowych
- Znaczący wpływ zmian na inne przepisy Ustawy
- Wydanie Komunikatu MF/ interpretacji w innej ustalonej formie
- ...

**) Przepisy, których dotyczy zmiana będą wskazane w treści rekomendacji*

***) Szczegóły dotyczących tych przepisów przejściowych będą podane w treści rekomendacji, jeśli będzie to możliwe do sformułowania na tym etapie projektu]*

3.4.2. Umowa na badanie w przypadku subfunduszy

- Umowa na badanie w przypadku subfunduszy/Wysoki (6.10.3.)

Odwołanie do aktu prawnego

Art. 66 ust. 5 reguluje kwestie związane z zawieraniem umowy o badanie sprawozdania finansowego między kierownikiem jednostki a firmą audytorską. Przepis wskazuje obowiązek kierownika jednostki do zawarcia umowy z firmą audytorską, umożliwiając jej udział w inwentaryzacji znaczących składników majątkowych. Przepis stanowi także, iż pierwsza umowa o badanie sprawozdania finansowego musi obejmować okres nie krótszy niż dwa lata, z opcją przedłużenia na kolejne co najmniej dwuletnie okresy oraz, że koszty przeprowadzenia badania sprawozdania finansowego ponosi badana jednostka.

Skrócony (syntetyczny) opis problemu

Przepis Ustawy o dwuletnich umowach stwarza w praktyce problem w przypadku utworzenia subfunduszu przez Towarzystwo funduszy inwestycyjnych w Polsce ("TFI") w trakcie ostatniego roku obowiązywania umowy o badanie.

Rekomendacja

a. Opis proponowanej zmiany

Dla uniknięcia wątpliwości interpretacyjnych sugerujemy, aby wprowadzić do Ustawy uszczegółowienie obecnie istniejącego zapisu, wskazującego iż wymóg podpisania umowy na okres nie krótszy niż dwa lata nie obejmuje przypadku wskazanego powyżej czyli sytuacji, w której utworzony zostanie subfundusz w trakcie ostatniego roku obowiązywania umowy o badanie.

b. Uzasadnienie w przypadku rezygnacji z wprowadzenia zmian w danym obszarze problematycznym (jeśli wystąpią)

Nie dotyczy.

c. Wskazanie umiejscowienia w odpowiednim akcie prawnym i w jakim miejscu w strukturze

Modyfikacja przepisów Ustawy.

d. Stanowiska odrębne, rozbieżności, decyzje do podjęcia (jeśli wystąpią)

Nie dotyczy.

Zakres zmian [można zaznaczyć wiele obszarów]

- Wyodrębniona (samodzielna/ niezależna) zmiana w ramach Ustawy
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Standardu
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Rozporządzenia
- Zmiana Ustawy **oraz** obowiązujących Standardów, Rozporządzeń lub innych przepisów o rachunkowości
- Opracowanie nowego Standardu / Rozporządzenia
- Opracowanie Wytocznych Stosowania
- Zmiana w obrębie innych (nie dotyczących bezpośrednio rachunkowości) przepisach prawa*
- Konieczność opracowania skomplikowanych przepisów przejściowych
- Znaczący wpływ zmian na inne przepisy Ustawy
- Wydanie Komunikatu MF/ interpretacji w innej ustalonej formie
- ...

**) Przepisy, których dotyczy zmiana będą wskazane w treści rekomendacji*

****) Szczegóły dotyczących tych przepisów przejściowych będą podane w treści rekomendacji, jeśli będzie to możliwe do sformułowania na tym etapie projektu]*

3.4.3. Umowa oraz koszty przeprowadzenia badania sprawozdania finansowego

- Umowa na badanie/Średni (6.10.4.)
- Koszty przeprowadzenia badania/Średni (6.10.5.)

Odwołanie do aktu prawnego

Art. 66 ust. 5 reguluje obowiązek kierownika jednostki zawarcia umowy o badanie sprawozdania finansowego z firmą audytorską, określając termin umożliwiającą firmie audytorskiej udział w inwentaryzacji istotnych składników majątkowych oraz okres trwania tej umowy, ze wskazaniem, że koszty badania sprawozdania finansowego ponosi badana jednostka.

Skrócony (syntetyczny) opis problemu

Istnieją wątpliwości wśród użytkowników Ustawy, czy umowy na badanie lub przegląd sprawozdań finansowych innych niż roczne powinny wymagać podpisu przez kierownika jednostki, gdyż obecnie nie wynika to z przepisów Ustawy. Umowy takie są obecnie zawierane na zasadach wynikających z przepisów prawa cywilnego.

Przepis Ustawy nie odnosi się również do kwestii ponoszenia kosztów badań oraz przeglądów sprawozdań finansowych innych niż roczne, w tym badań i przeglądów dobrowolnych oraz tych dotyczących pakietów konsolidacyjnych.

Rekomendacja

a. Opis proponowanej zmiany

Proponujemy rozważenie dodania do Ustawy zapisu stanowiącego, iż w przypadku badania lub przeglądu sprawozdań finansowych innych niż roczne, obowiązek zawarcia umowy przez kierownika jednostki oraz zasady ponoszenia kosztów stosuje się w sposób analogiczny jak w przypadku badania rocznych sprawozdań finansowych. Należy przy tym rozważyć czy zapisy Ustawy nie będą prowadziły do niepożądanych skutków (np. wymuszanie przez akcjonariusza większościowego nadmiernego raportowania na koszt jednostki raportującej).

b. Uzasadnienie w przypadku rezygnacji z wprowadzenia zmian w danym obszarze problematycznym (jeśli wystąpią)

Nie dotyczy.

c. Wskazanie umiejscowienia w odpowiednim akcie prawnym i w jakim miejscu w strukturze

Uzupełnienie przepisów Ustawy.

d. Stanowiska odrębne, rozbieżności, decyzje do podjęcia (jeśli wystąpią)

Zgłoszono zdanie odmienne, zgodnie z którym wprowadzenie powyższych zmian nie jest potrzebne.

Zakres zmian [można zaznaczyć wiele obszarów]

- Wyodrębniona (samodzielna/ niezależna) zmiana w ramach Ustawy
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Standardu
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Rozporządzenia
- Zmiana Ustawy **oraz** obowiązujących Standardów, Rozporządzeń lub innych przepisów o rachunkowości
- Opracowanie nowego Standardu / Rozporządzenia
- Opracowanie Wytucznych Stosowania
- Zmiana w obrębie innych (nie dotyczących bezpośrednio rachunkowości) przepisach prawa*
- Konieczność opracowania skomplikowanych przepisów przejściowych
- Znaczący wpływ zmian na inne przepisy Ustawy
- Wydanie Komunikatu MF/ interpretacji w innej ustalonej formie
- ...

**) Przepisy, których dotyczy zmiana będą wskazane w treści rekomendacji*

***) Szczegóły dotyczących tych przepisów przejściowych będą podane w treści rekomendacji, jeśli będzie to możliwe do sformułowania na tym etapie projektu]*

3.4.4. Dostęp do informacji w celu przeprowadzenia badania sprawozdania finansowego

- Informacja o beneficjencie rzeczywistym/Średni (6.10.6.)
- Dostęp do informacji/Średni (6.10.7.)

Odwołanie do aktu prawnego

Art. 67 ust. 1 reguluje obowiązek kierownika badanej jednostki zapewnienia biegłemu rewidentowi dostępu do ksiąg rachunkowych, dokumentów oraz udzielenia wszelkich niezbędnych informacji i wyjaśnień w celu przeprowadzenia badania sprawozdania finansowego.

Skrócony (syntetyczny) opis problemu

W Ustawie brakuje doprecyzowania, że powyższy obowiązek dotyczy także informacji na temat beneficjenta rzeczywistego.

W praktyce występują sytuacje, w których biegły rewident ma problem z uzyskaniem informacji na temat beneficjenta rzeczywistego, gdyż jednostki argumentują brak przedłożenia takich informacji biegłemu rewidentowi powołując się na inne przepisy związane np. z ochroną danych osobowych i przepisami o tajemnicy zawodowej.

Rekomendacja

a. Opis proponowanej zmiany

Proponujemy aby wprowadzić do Ustawy doprecyzowanie, że powyżej opisany obowiązek informacyjny jednostek dotyczy także informacji na temat beneficjenta rzeczywistego.

Sugerujemy dodanie zapisu w Ustawie stanowiącego, że udzielanie dostępu do ksiąg rachunkowych oraz dokumentów stanowiących podstawę dokonanych w nich zapisów oraz wszelkich innych dokumentów, jak również udzielanie wyczerpujących informacji, wyjaśnień i oświadczeń, niezbędnych do sporządzenia sprawozdania z badania, nie stanowi naruszenia przepisów ani o (1) tajemnicy zawodowej wynikającej z innych przepisów ani o (2) ochronie danych osobowych.

Proponowany przez nas zapis:

“Kierownik badanej jednostki zapewnia biegłemu rewidentowi, przeprowadzającemu badanie sprawozdania finansowego, dostęp do ksiąg rachunkowych oraz dokumentów stanowiących podstawę dokonanych w nich zapisów oraz wszelkich innych dokumentów, jak również udziela wyczerpujących informacji, w tym informacji na temat beneficjenta rzeczywistego, wyjaśnień i oświadczeń – niezbędnych do sporządzenia sprawozdania z badania. Udzielanie dostępu do ksiąg rachunkowych oraz dokumentów stanowiących podstawę dokonanych w nich zapisów oraz wszelkich innych dokumentów, jak również udzielanie wyczerpujących informacji, wyjaśnień i oświadczeń, niezbędnych do sporządzenia sprawozdania z badania, nie stanowi naruszenia przepisów:

(i) o tajemnicy zawodowej wynikającej z innych przepisów;

(ii) ochronie danych osobowych;

(iii) innych tajemnic prawnie chronionych.”

Z uwagi na fakt, że kwestia ta wykracza poza zakres regulowany Ustawą (np. inne przepisy związane np. z ochroną danych osobowych, przepisami o tajemnicy zawodowej, oraz innych tajemnic prawnie chronionych) rekomendujemy, żeby przed przystąpieniem prac legislacyjnych poddać analizie w gronie interesariuszy oraz ekspertów powyższej kwestii pod kątem decyzji, czy w Ustawie należy się odnieść specyficznie do innych tajemnic prawnie chronionych, tajemnicy zawodowej, kwestii ochrony danych osobowych, czy zastosować referencję do innych przepisów.

b. Uzasadnienie w przypadku rezygnacji z wprowadzenia zmian w danym obszarze problematycznym (jeśli wystąpią)

Nie dotyczy.

c. Wskazanie umiejscowienia w odpowiednim akcie prawnym i w jakim miejscu w strukturze

Uzupełnienie przepisów Ustawy.

d. Stanowiska odrębne, rozbieżności, decyzje do podjęcia (jeśli wystąpią)

Nie dotyczy.

Zakres zmian [można zaznaczyć wiele obszarów]

- Wyodrębniona (samodzielna/ niezależna) zmiana w ramach Ustawy
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Standardu
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Rozporządzenia
- Zmiana Ustawy **oraz** obowiązujących Standardów, Rozporządzeń lub innych przepisów o rachunkowości
- Opracowanie nowego Standardu / Rozporządzenia
- Opracowanie Wytucznych Stosowania
- Zmiana w obrębie innych (nie dotyczących bezpośrednio rachunkowości) przepisach prawa*
- Konieczność opracowania skomplikowanych przepisów przejściowych
- Znaczący wpływ zmian na inne przepisy Ustawy
- Wydanie Komunikatu MF/ interpretacji w innej ustalonej formie
- ...

**) Przepisy, których dotyczy zmiana będą wskazane w treści rekomendacji*

***) Szczegóły dotyczących tych przepisów przejściowych będą podane w treści rekomendacji, jeśli będzie to możliwe do sformułowania na tym etapie projektu]*

3.5. Prowadzenie ksiąg rachunkowych

3.5.1. Miejsce prowadzenia ksiąg

- Miejsce prowadzenia ksiąg/Średni (6.6.1.)

Odwołanie do aktu prawnego

Art. 11a reguluje obowiązki kierownika jednostki w przypadku prowadzenia ksiąg rachunkowych poza siedzibą lub miejscem zarządu. Kierownik jednostki musi powiadomić właściwy urząd skarbowy o miejscu prowadzenia ksiąg rachunkowych w ciągu 15 dni od ich wydania. Ponadto, musi zapewnić dostępność ksiąg rachunkowych i dowodów księgowych organom zewnętrznej kontroli lub nadzoru w siedzibie jednostki, miejscu zarządu lub innym miejscu za zgodą organu kontroli lub nadzoru.

Skrócony (syntetyczny) opis problemu

Istnieją wątpliwości związane z miejscem prowadzenia ksiąg (i w konsekwencji obowiązkiem powiadomienia Urzędu Skarbowego) - gdy miejsce to jest inne niż siedziba spółki. Problem dotyczy m.in. centrów usług wspólnych (tzw. shared service centre), czyli sytuacji, w których

dokumenty wprowadzane są w jednym państwie, serwer zlokalizowany w innym (lub jednostka korzysta z tzw. chmury), oraz w przypadku powszechnego stosowania e-faktur (przechowywanych przez 10 lat w Krajowym Systemie e-Faktur ("KSeF").

Konieczność wskazania konkretnej lokalizacji prowadzenia ksiąg i ich przechowywania może być dla użytkowników problematyczna, lub wymagać uogólnienia, np. wskazując, że lokalizacją są różne kraje na terenie Europejskiego Obszaru Gospodarczego.

Rekomendacja

a. Opis proponowanej zmiany

Proponujemy wprowadzenie do Ustawy przepisu, stanowiącego, że miejsce prowadzenia ksiąg jest to miejsce, gdzie Urząd Skarbowy może uzyskać dokumenty na potrzeby kontroli, czyli gdzie księgi są udostępniane. Jednostka musi zapewnić możliwość dostępu do wszystkich dokumentów niezależnie od tego, gdzie znajdują się systemy, serwery czy osoby decyzyjne.

Księgi powinny być prowadzone w siedzibie spółki, chyba, że jednostka, pod warunkiem wcześniejszego powiadomienia Urzędu Skarbowego, wskaże inne niż siedziba miejsce, gdzie księgi będą dostępne. Wszelkie inne miejsca prowadzenia ksiąg powinny zostać dodatkowo udokumentowane w zasadach prowadzenia ksiąg, określając przy tym gdzie te miejsca się znajdują i za co odpowiadają.

Uzasadnienie:

Przepisy w obecnym brzmieniu są problematyczne dla jednostek, w szczególności gdy korzystają one z usług centrów danych (data center), które zwykle budowane są w kilku oddalonych od siebie lokalizacjach. Centra danych często oferują usługę georedundancji, czyli powielenia danych i przechowywania ich w osobnych fizycznych lokalizacjach, na przykład na wypadek awarii serwerów lub całego centrum danych. Takie podmioty nie są w stanie podać jednego konkretnego miejsca prowadzenia ksiąg.

b. Uzasadnienie w przypadku rezygnacji z wprowadzenia zmian w danym obszarze problematycznym (jeśli wystąpią)

Nie dotyczy.

c. Wskazanie umiejscowienia w odpowiednim akcie prawnym i w jakim miejscu w strukturze

Modyfikacja przepisów Ustawy - Art. 11a.

d. Stanowiska odrębne, rozbieżności, decyzje do podjęcia (jeśli wystąpią)

Nie dotyczy.

Zakres zmian [można zaznaczyć wiele obszarów]

Wyodrębniona (samodzielna/ niezależna) zmiana w ramach Ustawy

- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Standardu
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Rozporządzenia
- Zmiana Ustawy **oraz** obowiązujących Standardów, Rozporządzeń lub innych przepisów o rachunkowości
- Opracowanie nowego Standardu / Rozporządzenia
- Opracowanie Wytycznych Stosowania
- Zmiana w obrębie innych (nie dotyczących bezpośrednio rachunkowości) przepisach prawa*
- Konieczność opracowania skomplikowanych przepisów przejściowych
- Znaczący wpływ zmian na inne przepisy Ustawy
- Wydanie Komunikatu MF/ interpretacji w innej ustalonej formie
- ...

**) Przepisy, których dotyczy zmiana będą wskazane w treści rekomendacji*

***) Szczegóły dotyczących tych przepisów przejściowych będą podane w treści rekomendacji, jeśli będzie to możliwe do sformułowania na tym etapie projektu]*

3.5.2. Język prowadzenia ksiąg rachunkowych

- Język prowadzenia ksiąg rachunkowych/Średni (6.6.2.)

Odwołanie do aktu prawnego

Art. 9. reguluje, że księgi rachunkowe prowadzi się w języku polskim i w walucie polskiej.

Skrócony (syntetyczny) opis problemu

Istnieją wątpliwości dotyczące wymogu prowadzenia ksiąg rachunkowych w języku polskim - np. spółki należące do międzynarodowych grup kapitałowych czy oddziały zagraniczne podmiotów często stosują rozwiązania księgowo wystandaryzowane w ramach całej grupy. Wskazany powyżej wymóg oznacza konieczność dostosowania tych rozwiązań poprzez tworzenie specjalnych dodatkowych raportów z tłumaczeniem na język polski, w tym tłumaczenie nazw kont.

W Ustawie brakuje przepisów wskazujących na możliwość kodowania/oznaczania symbolami zapisów księgowych.

Z tematem prowadzenia ksiąg powiązana jest również kwestia dokumentacji polityk rachunkowości. Polityka rachunkowości jest często elementem rozbudowanych podręczników księgowych, które szczegółowo opisują zasady i proces księgowania, wraz z odwołaniem do konkretnych operacji w systemach finansowo-księgowych. W przypadku spółek należących do międzynarodowych grup kapitałowych taka dokumentacja jest również prowadzona w języku angielskim. Problem ten był głównie zgłaszany przez jednostki stosujące MSR, będące jednostkami podporządkowanymi podmiotów zagranicznych.

Rekomendacja

a. Opis proponowanej zmiany

Proponujemy dwie możliwe opcje rozwiązania powyższego problemu:

Opcja 1: Rekomendujemy wprowadzenie do przepisów Ustawy możliwości prowadzenia przez jednostkę ksiąg rachunkowych w języku obcym w uzasadnionych sytuacjach np. w sytuacji, gdy jednostka stosuje MSR lub jest ona oddziałem podmiotu zagranicznego (ewentualnie jednostką podporządkowaną podmiotu zagranicznego), przy dodatkowym określeniu warunku, że korzystająca z tej możliwości jednostka powinna zapewnić tłumaczenie na język polski wszystkich elementów wymaganych przez biegłego rewidenta na potrzeby badania czy przedstawiciela organów podatkowych na potrzeby kontroli skarbowej i na potrzeby innych organów państwowych na potrzeby wykonywania przez nie obowiązków wynikających z przepisów prawa.

Opcja 2: Rekomendujemy wprowadzenie dowolności w zakresie języka prowadzenia ksiąg rachunkowych dla wszystkich jednostek, przy dodatkowym określeniu warunku, że korzystająca z tej możliwości jednostka powinna zapewnić tłumaczenie na język polski wszystkich elementów wymaganych przez biegłego rewidenta na potrzeby badania czy przedstawiciela organów podatkowych na potrzeby kontroli skarbowej i na potrzeby innych organów państwowych na potrzeby wykonywania przez nie obowiązków wynikających z przepisów prawa

Do dalszego rozważenia pozostaje, czy nie należałoby dookreślić, że akceptowalnym w zakresie prowadzenia ksiąg językiem innym niż język polski jest jedynie język angielski.

b. Uzasadnienie w przypadku rezygnacji z wprowadzenia zmian w danym obszarze problematycznym (jeśli wystąpią)

Nie dotyczy.

c. Wskazanie umiejscowienia w odpowiednim akcie prawnym i w jakim miejscu w strukturze

Modyfikacja przepisów Ustawy.

d. Stanowiska odrębne, rozbieżności, decyzje do podjęcia (jeśli wystąpią)

W związku z tym, iż proponujemy dwie alternatywne opcje rozwiązania wskazanego problemu, na dalszym etapie projektu jedna z nich powinna zostać wybrana jako preferowana.

Zakres zmian [można zaznaczyć wiele obszarów]

- Wyodrębniona (samodzielna/ niezależna) zmiana w ramach Ustawy
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Standardu
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Rozporządzenia
- Zmiana Ustawy **oraz** obowiązujących Standardów, Rozporządzeń lub innych przepisów o rachunkowości
- Opracowanie nowego Standardu / Rozporządzenia

- Opracowanie Wytycznych Stosowania
- Zmiana w obrębie innych (nie dotyczących bezpośrednio rachunkowości) przepisach prawa*
- Konieczność opracowania skomplikowanych przepisów przejściowych
- Znaczący wpływ zmian na inne przepisy Ustawy
- Wydanie Komunikatu MF/ interpretacji w innej ustalonej formie
- ...

**) Przepisy, których dotyczy zmiana będą wskazane w treści rekomendacji*

***) Szczegóły dotyczących tych przepisów przejściowych będą podane w treści rekomendacji, jeśli będzie to możliwe do sformułowania na tym etapie projektu]*

3.5.3. Waluta prowadzenia ksiąg rachunkowych

- Waluta prowadzenia ksiąg rachunkowych/Niski (6.6.3.)

Odwołanie do aktu prawnego

Art. 9. reguluje, że księgi rachunkowe prowadzi się w języku polskim i w walucie polskiej.

Skrócony (syntetyczny) opis problemu

W Ustawie brakuje doprecyzowania, że obowiązek prowadzenia ksiąg w walucie polskiej obowiązuje również wtedy, gdy dla spółki stosującej MSSF walutą funkcjonalną jest inna waluta niż polski złoty.

Rekomendacja

a. Opis proponowanej zmiany

Proponujemy doprecyzowanie w Ustawie przepisu, że obowiązek prowadzenia ksiąg w walucie polskiej obowiązuje również wtedy, gdy dla spółki stosującej MSSF walutą funkcjonalną jest inna waluta niż polski złoty.

Do rozważenia proponujemy dwie opcje rozwiązania:

Opcja 1: Proponujemy wprowadzenie zmian do art. 9 Ustawy, które precyzują, że:

Księgi rachunkowe prowadzi się w języku polskim i w walucie polskiej, a obowiązek prowadzenia ksiąg w walucie polskiej dotyczy również podmiotów, które na podstawie zapisów MSSF ustaliły, że ich walutą funkcjonalną jest waluta inna niż złoty polski. Istotne jest aby sformułowanie było stworzone w sposób niebudzący wątpliwości i niezmiennie wymogów narzuconych przez regulacje MSSF dotyczące obowiązku wyboru waluty funkcjonalnej. Oznacza to, że jednostka stosująca MSSF wyznacza jako walutę funkcjonalną walutę zgodną z jej środowiskiem gospodarczym, natomiast wyłącznie dla potrzeb ewidencji prowadzi księgi w walucie polskiej.

Opcja 2: Alternatywnie proponujemy umieszczenie tego wymogu w przepisach wraz z innymi wymogami dla jednostek stosujących MSSF (por. "3.1.3. Dobrowolność w stosowaniu MSSF").

b. Uzasadnienie w przypadku rezygnacji z wprowadzenia zmian w danym obszarze problematycznym (jeśli wystąpią)

Nie dotyczy.

c. Wskazanie umiejscowienia w odpowiednim akcie prawnym i w jakim miejscu w strukturze

Uzupełnienie przepisów Ustawy.

d. Stanowiska odrębne, rozbieżności, decyzje do podjęcia (jeśli wystąpią)

W związku z tym, iż proponujemy dwie alternatywne opcje rozwiązania wskazanego problemu, na dalszym etapie projektu jedna z nich powinna zostać wybrana jako preferowana.

Zakres zmian [można zaznaczyć wiele obszarów]

- Wyodrębniona (samodzielna/ niezależna) zmiana w ramach Ustawy
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Standardu
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Rozporządzenia
- Zmiana Ustawy **oraz** obowiązujących Standardów, Rozporządzeń lub innych przepisów o rachunkowości
- Opracowanie nowego Standardu / Rozporządzenia
- Opracowanie Wytucznych Stosowania
- Zmiana w obrębie innych (nie dotyczących bezpośrednio rachunkowości) przepisach prawa*
- Konieczność opracowania skomplikowanych przepisów przejściowych
- Znaczący wpływ zmian na inne przepisy Ustawy
- Wydanie Komunikatu MF/ interpretacji w innej ustalonej formie
- ...

**) Przepisy, których dotyczy zmiana będą wskazane w treści rekomendacji*

***) Szczegóły dotyczących tych przepisów przejściowych będą podane w treści rekomendacji, jeśli będzie to możliwe do sformułowania na tym etapie projektu]*

3.5.4. Odpowiedzialność za prowadzenie ksiąg

- Odpowiedzialność za prowadzenie ksiąg/Średni (6.6.4.)

Odwołanie do aktu prawnego

Art. 52 ust. 2 reguluje kwestie związane z podpisem sprawozdań finansowych. Zgodnie z tym artykułem, sprawozdanie finansowe musi być podpisane, podając datę podpisu, przez osobę odpowiedzialną za prowadzenie ksiąg rachunkowych, kierownika jednostki oraz, jeśli jednostką

zarządza organ wieloosobowy, przez wszystkich członków tego organu lub co najmniej jedną osobę wchodzącą w skład tego organu zgodnie z ust. 2b. Odmowa podpisania sprawozdania finansowego wymaga uzasadnienia, które musi być dołączone do sprawozdania.

Natomiast ust. 2c określa, że w przypadku odmowy podpisu sprawozdania finansowego, oświadczenia lub odmowy złożenia oświadczenia, należy wskazać konkretne sprawozdanie finansowe, do którego dokumenty te się odnoszą. Wskazanie obejmuje w szczególności podanie daty i godziny podpisania sprawozdania finansowego przez osobę odpowiedzialną za prowadzenie ksiąg rachunkowych.

Skrócony (syntetyczny) opis problemu

Nie jest jasne dla użytkowników Ustawy, co należy uznać za powierzenie prowadzenia ksiąg i czy zawsze istnieje osoba, której powierzono odpowiedzialność za prowadzenie ksiąg.

Niektórzy interesariusze zwracali uwagę na niewspółmiernie wysoki zakres odpowiedzialności karnej (obejmującej karę pozbawienia wolności), a dotyczącej prowadzenia ksiąg rachunkowych niezgodnie z przepisami Ustawy (art. 77). Uwzględniając fakt, iż odpowiedzialność karna jest poza zakresem niniejszej analizy, nie zgłaszamy żadnych rekomendacji w tym zakresie.

Rekomendacja

a. Opis proponowanej zmiany

Proponujemy wprowadzenie do Ustawy regulacji, że powierzenie prowadzenia ksiąg wymaga udokumentowanej decyzji kierownika jednostki (wraz z udokumentowaną zgodą na przyjęcie odpowiedzialności przez osobę której powierzono prowadzenie ksiąg), a w przypadku braku takiej decyzji przyjmuje się, że jedyną odpowiedzialność za prowadzenie ksiąg ponosi kierownik jednostki.

b. Uzasadnienie w przypadku rezygnacji z wprowadzenia zmian w danym obszarze problematycznym (jeśli wystąpią)

Nie dotyczy.

c. Wskazanie umiejscowienia w odpowiednim akcie prawnym i w jakim miejscu w strukturze

Uzupełnienie przepisów Ustawy.

d. Stanowiska odrębne, rozbieżności, decyzje do podjęcia (jeśli wystąpią)

Nie dotyczy.

Zakres zmian [można zaznaczyć wiele obszarów]

Wyodrębniona (samodzielna/ niezależna) zmiana w ramach Ustawy

Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Standardu

- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Rozporządzenia
- Zmiana Ustawy **oraz** obowiązujących Standardów, Rozporządzeń lub innych przepisów o rachunkowości
- Opracowanie nowego Standardu / Rozporządzenia
- Opracowanie Wytucznych Stosowania
- Zmiana w obrębie innych (nie dotyczących bezpośrednio rachunkowości) przepisach prawa*
- Konieczność opracowania skomplikowanych przepisów przejściowych
- Znaczący wpływ zmian na inne przepisy Ustawy
- Wydanie Komunikatu MF/ interpretacji w innej ustalonej formie
- ...

**) Przepisy, których dotyczy zmiana będą wskazane w treści rekomendacji*

***) Szczegóły dotyczących tych przepisów przejściowych będą podane w treści rekomendacji, jeśli będzie to możliwe do sformułowania na tym etapie projektu]*

3.5.5. Dokumentacja systemu rachunkowości

- Dokumentacja systemu rachunkowości - sporządzanie sprawozdań/Niski (6.6.5.)

Odwołanie do aktu prawnego

Art. 10 ust. 1 pkt 2) reguluje, że jednostka powinna posiadać dokumentację opisującą w języku polskim przyjęte przez nią zasady (politykę) rachunkowości, szczególnie dotyczące omówienia przyjętych zasad rachunkowości, w tym metod wyceny aktywów i pasywów oraz ustalania wyniku finansowego.

Załącznik 1 Wprowadzenie do sprawozdania finansowego pkt 7), wskazuje, że jednostka powinna przedstawić omówienie przyjętych zasad (polityki) rachunkowości, zwłaszcza w kontekście metod wyceny aktywów i pasywów, w tym amortyzacji, ustalania wyniku finansowego oraz sposobu sporządzenia sprawozdania finansowego, z uwzględnieniem zakresu, w jakim Ustawa pozostawia jednostce prawo wyboru.

Skrócony (syntetyczny) opis problemu

Występuje pewna niespójność przepisów w art. 10 ust. 1 z wymogami określonymi w Załączniku 1 dotyczącym Wprowadzenia do sprawozdania finansowego, które odnoszą się dodatkowo do sposobu sporządzania sprawozdania. W art. 10 ust. 1 brakuje elementu dotyczącego sposobu sporządzania sprawozdań finansowych.

Rekomendacja

a. Opis proponowanej zmiany

Proponujemy modyfikację przepisów art. 10 ust. 1 pkt 2), tak aby był on spójny z wymogiem zawartym w Załączniku 1 pkt 7) dotyczącym wprowadzenia do sprawozdania finansowego, który wymaga ujawnienia przez jednostkę przyjętych zasad (polityki) rachunkowości, zwłaszcza w kontekście metod wyceny aktywów i pasywów, w tym amortyzacji, ustalania wyniku finansowego **oraz sposobu sporządzenia sprawozdania finansowego**, z uwzględnieniem zakresu, w jakim Ustawa pozostawia jednostce prawo wyboru.

b. Uzasadnienie w przypadku rezygnacji z wprowadzenia zmian w danym obszarze problematycznym (jeśli wystąpią)

Nie dotyczy.

c. Wskazanie umiejscowienia w odpowiednim akcie prawnym i w jakim miejscu w strukturze

Modyfikacja przepisów Ustawy.

d. Stanowiska odrębne, rozbieżności, decyzje do podjęcia (jeśli wystąpią)

Nie dotyczy.

Zakres zmian [można zaznaczyć wiele obszarów]

- Wyodrębniona (samodzielna/ niezależna) zmiana w ramach Ustawy
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Standardu
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Rozporządzenia
- Zmiana Ustawy **oraz** obowiązujących Standardów, Rozporządzeń lub innych przepisów o rachunkowości
- Opracowanie nowego Standardu / Rozporządzenia
- Opracowanie Wytocznych Stosowania
- Zmiana w obrębie innych (nie dotyczących bezpośrednio rachunkowości) przepisach prawa*
- Konieczność opracowania skomplikowanych przepisów przejściowych
- Znaczący wpływ zmian na inne przepisy Ustawy
- Wydanie Komunikatu MF/ interpretacji w innej ustalonej formie
- ...

**) Przepisy, których dotyczy zmiana będą wskazane w treści rekomendacji*

****) Szczegóły dotyczących tych przepisów przejściowych będą podane w treści rekomendacji, jeśli będzie to możliwe do sformułowania na tym etapie projektu]*

3.5.6. Definicja momentu rozpoczęcia działalności

- Definicja momentu rozpoczęcia działalności/Średni (6.6.6.)

Odwołanie do aktu prawnego

Art. 12. ust. 1, reguluje, że z zastrzeżeniem ust.3, księgi rachunkowe otwiera się w ciągu 15 dni od daty wystąpienia następujących zdarzeń: rozpoczęcie działalności (określone jako dzień pierwszego zdarzenia wywołującego skutki o charakterze majątkowym lub finansowym), początek każdego następnego roku obrotowego, zmiana formy prawnej, wpis do rejestru połączenia jednostek lub podziału jednostki, powodujących powstanie nowej jednostki (jednostek) oraz rozpoczęcie likwidacji lub ogłoszenie upadłości.

Skrócony (syntetyczny) opis problemu

W praktyce często pojawiają się wątpliwości wśród użytkowników Ustawy, co stanowi pierwsze zdarzenie wywołujące skutki o charakterze majątkowym lub finansowym, które z kolei powoduje konieczność otwarcia ksiąg rachunkowych - np. czy jest to umowa wspólników (gdyż powstaje roszczenie spółki wobec wspólnika o wniesienie wkładu), czy dopiero pierwsza operacja na rachunku bankowym (np. wniesienie udziału, lub koszt związany z otwarciem tego rachunku).

Rekomendacja

a. Opis proponowanej zmiany

Proponujemy doprecyzować w Art 12, ust. 1, czym jest pierwsze zdarzenie wywołujące skutki o charakterze majątkowym lub finansowym, poprzez dopisanie, że jest to takie zdarzenie, które wpływa na stan aktywów i pasywów danego podmiotu (pierwsze zdarzenie, które rodzi skutek w postaci nabycia przez nowo utworzony podmiot prawa do otrzymania składników majątkowych lub powstania zobowiązania wobec stron trzecich).

b. Uzasadnienie w przypadku rezygnacji z wprowadzenia zmian w danym obszarze problematycznym (jeśli wystąpią)

Nie dotyczy.

c. Wskazanie umiejscowienia w odpowiednim akcie prawnym i w jakim miejscu w strukturze

Uzupełnienie Art 12, ust. 1 Ustawy.

d. Stanowiska odrębne, rozbieżności, decyzje do podjęcia (jeśli wystąpią)

Nie dotyczy.

Zakres zmian [można zaznaczyć wiele obszarów]

- Wyodrębniona (samodzielna/ niezależna) zmiana w ramach Ustawy
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Standardu
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Rozporządzenia
- Zmiana Ustawy **oraz** obowiązujących Standardów, Rozporządzeń lub innych przepisów o rachunkowości
- Opracowanie nowego Standardu / Rozporządzenia
- Opracowanie Wytocznych Stosowania
- Zmiana w obrębie innych (nie dotyczących bezpośrednio rachunkowości) przepisach prawa*
- Konieczność opracowania skomplikowanych przepisów przejściowych
- Znaczący wpływ zmian na inne przepisy Ustawy
- Wydanie Komunikatu MF/ interpretacji w innej ustalonej formie
- ...

**) Przepisy, których dotyczy zmiana będą wskazane w treści rekomendacji*

****) Szczegóły dotyczących tych przepisów przejściowych będą podane w treści rekomendacji, jeśli będzie to możliwe do sformułowania na tym etapie projektu]*

3.5.7. Digitalizacja w obszarze prowadzenia ksiąg rachunkowych

- Dokumentacja systemu finansowo-księgowego/Wysoki (6.6.9.)
- Szczegółowe przepisy dotyczące technik prowadzenia ksiąg rachunkowych/Wysoki (6.6.10.)

- Dowody i dokumenty księgowe/Wysoki (6.6.11.)
- Uregulowanie kwestii obowiązku ewidencyjnego dokumentów w przypadku elektronicznego obiegu dokumentów (e-faktura)/Wysoki (6.6.15.)
- Raporty wymagane zgodnie z Ustawą, wdrożenie ksiąg w wersji elektronicznej, a przepisy podatkowe/Wysoki (6.6.16.)
- Przechowywanie i ochrona danych/Wysoki (6.6.18.)

Odwołanie do aktu prawnego

Zakres aktów prawnych, których potencjalnie dotyczyć będą zmiany wskazane w rekomendacjach jest bardzo rozległy. Poniżej wskazujemy jedynie kluczowe przepisy, które wiążą się z poruszonymi tematami.

Art.10 ust. 1 pkt 3c) wskazuje, że jednostka powinna posiadać dokumentację opisującą w języku polskim przyjęte przez nią zasady (polityki) rachunkowości, w tym sposób prowadzenia ksiąg rachunkowych zawierający opis systemu informatycznego, wykorzystywanego przez jednostkę do prowadzenia ksiąg rachunkowych przy użyciu komputera, obejmujący wykaz programów, procedur lub funkcji, algorytmów, parametrów i zasad ochrony danych, zwłaszcza dotyczących zabezpieczenia dostępu do danych i systemu przetwarzania, a także informacji o wersji oprogramowania i dacie rozpoczęcia jego eksploatacji. Ponadto punkt 4) tego samego artykułu reguluje, że jednostka powinna posiadać dokumentację opisującą w języku polskim przyjęte przez nią zasady (polityki) rachunkowości dotyczące systemu służącego ochronie danych i ich zbiorów, w tym dowodów księgowych, ksiąg rachunkowych i innych dokumentów stanowiących podstawę dokonanych w nich zapisów.

Głównie art. 13-19, na przykład art. 13 ust. 3, 5 i 6 oraz art. 14 ust. 4

Art. 13 ust. 3 wskazuje, że posiadanie przez jednostkę oprogramowania pozwalającego uzyskiwać czytelne informacje w odniesieniu do zapisów dokonanych w księgach rachunkowych, poprzez ich wydrukowanie lub przeniesienie na informatyczny nośnik danych jest warunkiem utrzymywania zasobów informacyjnych systemu rachunkowości w formie określonej w ust. 2.

Ust. 5 tego samego artykułu reguluje, że prowadząc księgi przy użyciu komputera należy zapewnić automatyczną kontrolę ciągłości zapisów oraz przenoszenia obrotów lub sald. Wydruki komputerowe ksiąg rachunkowych powinny składać się z automatycznie numerowanych stron, z oznaczeniem pierwszej i ostatniej, oraz być sumowane na kolejnych stronach w sposób ciągły w roku obrotowym.

Ust. 6 natomiast wskazuje, że księgi rachunkowe należy wydrukować nie później niż na koniec roku obrotowego. Określa również, że przeniesienie treści ksiąg rachunkowych na zapewniający trwałość zapisu informatyczny nośnik danych przez czas nie krótszy niż wymagany dla przechowywania ksiąg rachunkowych jest uznawane za równoważne z wydrukiem.

Art. 14 ust. 4 reguluje, że przy prowadzeniu ksiąg rachunkowych przy użyciu komputera, każdy zapis księgowy powinien mieć automatycznie nadawany numer pozycji w dzienniku oraz zawierać dane, które umożliwiają identyfikację osoby odpowiedzialnej za treść tego zapisu.

Art. 20 ust. 2 reguluje, że podstawą zapisów w księgach rachunkowych są dowody księgowe (źródłowe) stwierdzające dokonanie operacji gospodarczej. Określa również, że dowody księgowe dzielą się na zewnętrzne obce (otrzymane od kontrahentów), zewnętrzne własne (przekazywane w oryginale kontrahentom) i wewnętrzne (dotyczące operacji wewnątrz jednostki).

Art. 71 ust.1 reguluje, że dokumentację wskazaną w art. 10 ust.1, księgi rachunkowe, dowody księgowe, dokumenty inwentaryzacyjne i sprawozdania finansowe należy przechowywać w odpowiedni sposób oraz chronić przed niedozwolonymi zmianami, nieupoważnionym rozpowszechnianiem, uszkodzeniem lub zniszczeniem. Ust. 2 tego samego artykułu, wskazuje iż w sytuacji prowadzenia ksiąg przy użyciu komputera ochrona danych powinna obejmować stosowanie odpornych na zagrożenia nośników danych, dobór odpowiednich środków ochrony zewnętrznej, systematyczne tworzenie kopii zapasowych zapisanych na nośnikach danych zbiorów, zachowując przy tym trwałość zapisów przez okres przechowywania ksiąg rachunkowych oraz zapewnienie ochrony programów komputerowych i danych systemu informatycznego, stosując odpowiednie rozwiązania programowe i organizacyjne, służące ochronie przed nieupoważnionym dostępem lub zniszczeniem.

Art. 73 ust. 1 reguluje przechowywanie dowodów księgowych i dokumentów inwentaryzacyjnych w jednostce, z zastrzeżeniem ust.4. Powinny mieć one oryginalną postać, być uporządkowane zgodnie ze sposobem prowadzenia ksiąg rachunkowych i podzielone na okresy sprawozdawcze, w sposób umożliwiający ich łatwe odszukanie. Roczne zbiory dowodów księgowych i dokumentów inwentaryzacyjnych powinny być oznaczone rodzajem oraz symbolem końcowych lat i numerów w zbiorze. Ust. 2 tego samego artykułu stanowi, że z wyjątkiem dokumentów dotyczących przeniesienia praw majątkowych do nieruchomości, powierzenia odpowiedzialności za składniki aktywów, jak również znaczących umów i innych ważnych dokumentów wskazanych przez kierownika jednostki, treść dowodów księgowych może być przeniesiona na informatyczne nośniki danych, umożliwiające zachowanie ich w trwałej i niezmienionej postaci. Warunkiem koniecznym jest posiadanie urządzeń pozwalających na odtworzenie dowodów w postaci wydruku (uznawanego za równoważny dowód księgowy, którego treść została przeniesiona na nośnik danych), chyba że inne przepisy stanowią inaczej.

Skrócony (syntetyczny) opis problemu

W art. 14 ust. 4 Ustawy wskazuje na sytuację prowadzenia ksiąg rachunkowych przy użyciu komputera, podczas gdy obecnie jest to jedyna stosowana forma ewidencji księgowej. Jednocześnie Ustawa zawiera szereg wytycznych dotyczących kwestii związanych z technicznymi aspektami wprowadzania operacji do ksiąg rachunkowych, ich procesowaniem oraz funkcjonalnościami ksiąg rachunkowych. Współczesne systemy finansowo-księgowe nie są często w stanie odzwierciedlić w sposób dosłowny przepisów Ustawy, realizując jednocześnie w inny niż wskazany w Ustawie sposób cele Ustawy takie jak np. kompletność czy poprawność zapisów.

Dodatkowo, wymóg posiadania opisu systemu informatycznego wykorzystywanego przez jednostkę do prowadzenia ksiąg rachunkowych przy użyciu komputera, obejmujący wykaz programów, procedur lub funkcji, algorytmów, parametrów i zasad ochrony danych, zwłaszcza dotyczących zabezpieczenia dostępu do danych i systemu przetwarzania jest w praktyce niemożliwy do zastosowania.

Podobnie wymóg „posiadania urządzeń” pozwalających na odtworzenie dowodów w postaci wydruku wydaje się nadmierny w kontekście celu, którym jest „możliwość odtworzenia w formie wydruku”. W dzisiejszych czasach jednostki coraz częściej stosują inne formy dostępu to takich urządzeń niż na zasadzie praw własności.

Zagadnienie dotyczące zapewnienia bezpieczeństwa danych księgowych zostały uregulowane w Ustawie. Z uwagi na istotność kwestii i konieczność zapewnienia, że dane ksiąg rachunkowych są skutecznie chronione przed niedozwolonymi zmianami, nieupoważnionym dostępem, uszkodzeniem lub zniszczeniem eksperci podnoszą wątpliwość, czy przepisy regulujące ten aspekt nie powinny być bardziej sprecyzowane co do sposobu przechowywania dokumentów z wykorzystaniem nowych technologii komputerowych.

Kwestia ta, aktualna bez względu na sposób prowadzenia ksiąg, nabiera szczególnego znaczenia w dobie postępującej digitalizacji oraz dotyczy wszystkich użytkowników, bez względu na to, czy stosują serwery lokalne, czy rozwiązania chmurowe wraz z wykorzystaniem międzynarodowych centrów danych.

Rekomendacja

a. Opis proponowanej zmiany

W poniższych rekomendacjach nie zawsze wprost wskazano odniesienie do aktu prawnego z uwagi na rozległość zmian oraz uzależnienie wprowadzenia poszczególnych rekomendacji od akceptacji rekomendacji nr 1) opisanej poniżej.

Proponujemy następujące zmiany w Ustawie:

- 1) **Wprowadzenie prowadzenia ksiąg w formie zdigitalizowanej** jako podstawowego, obowiązkowego sposobu prowadzenia ksiąg dla wszystkich podmiotów, lub alternatywnie dla wszystkich podmiotów z wyłączeniem określonych grup jednostek np. spółek mikro, lub innych, dla których ten sposób prowadzenia ksiąg mógłby być problematyczny.

Decyzję jakie podmioty objąć zwolnieniem należałoby podjąć po konsultacjach z interesariuszami (jednostkami używającymi Ustawę), celem ustalenia czy i dla jakich podmiotów taka zmiana regulacji byłaby obciążeniem. Konsultacje te pozwolą również zaplanować harmonogram wprowadzenia zmian, dzięki któremu jednostki miałyby wystarczający czas na przygotowanie się do spełnienia nowych wymogów.

Zmiana objęłaby wiele artykułów Ustawy, odnoszących się do prowadzenia ksiąg rachunkowych przy użyciu komputera drukowania zapisów, informatycznych nośników

danych, w szczególności: Art. 10 ust. 3, Art. 13 ust. 2-6, Art. 14 ust. 4, Art. 16 ust. 1, Art. 20 ust. 5, Art. 21 ust. 2-3, Art. 23 ust. 1, Art. 24 ust. 4, Art. 25 ust. 2, Art. 71, Art. 72 ust. 1-3, Art. 73, ust 2.

Alternatywnie, w przypadku rezygnacji z powyższej rekomendacji, jako minimum rekomendujemy przeformułowanie istniejących przepisów w taki sposób, aby forma prowadzenia ksiąg przy użyciu komputera była formą standardową oraz aby były one dostosowane do możliwości i funkcjonalności systemów finansowo-księgowych.

- 2) W zakresie **formy dowodu księgowego - źródłowego** - wprowadzenie zasady, że forma elektroniczna jest formą wymaganą zarówno w kwestii samego dokumentu - dowodu księgowego, jak i jego przechowywania.

Opcja 1: dokument może być wytworzony w dowolnej formie (np. papierowej), ale wymagana byłaby jego digitalizacja - jeśli byłyby potrzeby zachowania wersji papierowych to jedynie w drodze wyjątku np. gdy inne przepisy stanowią inaczej.

Opcja 2: całkowita rezygnacja ze zdefiniowania formy dowodu księgowego, poprzez usunięcie z Ustawy odniesienia do ich formy (usunięcie różnicowania ze względu na formę tradycyjną i prowadzenie ksiąg rachunkowych przy użyciu komputera), wydruków, przenoszenia na informatyczny nośnik danych.

Opcja 3: (do wykorzystania np. w przypadku rezygnacji z rekomendacji 1): Jasne sprecyzowanie, że dowody księgowe mogą mieć:

(i) Formę odręczną albo wydruku i mogą zostać zarejestrowane na nośnikach danych umożliwiając ich odtworzenie, jeżeli zapewniona jest autentyczność informacji na nich utrwalonych, i nie zabraniają tego inne przepisy; lub

(ii) Mieć formę elektroniczną od początku istnienia takiego dowodu.

Uzasadnienie: jednolitość zachowania zasobów w ramach jednostki; oraz niewspółmiernie wysokie koszty przechowywania dokumentów w formie innej niż elektroniczna, szczególnie w przypadku banków. Obecnie funkcjonuje obowiązek, aby dowody księgowe dotyczące środków trwałych w budowie, a także będących przedmiotem dochodzenia w postępowaniu cywilnym lub objętych postępowaniem karnym albo podatkowym, pożyczek, kredytów, umów handlowych i innych roszczeń - były przechowywane przez 5 lat od początku roku następującego po roku obrotowym, w którym operacje, transakcje i postępowanie zostały ostatecznie zakończone, spłacone, rozliczone lub przedawnione.

Z uwagi na obowiązek, wynikający z art. 74 ust. 2 pkt 4 Ustawy i jego interpretacji przez Ministerstwo Finansów, polegający na przechowywaniu dokumentów księgowych dotyczących kredytów oraz pożyczek do daty ostatecznego rozliczenia (spłaty) kredytu lub pożyczki, a w przypadku umów handlowych, do których zaliczane są umowy rachunku bankowego, do czasu zamknięcia takiego rachunku, banki ponoszą niewspółmiernie wysokie koszty przechowywania tych dokumentów, które wynikają z:

- konieczności przechowywania dowodów do czasu ostatecznej spłaty lub rozliczenia kredytu, co w praktyce oznacza przechowywanie dowodów nawet przez kilkadziesiąt lat od daty zaistnienia pierwotnego zdarzenia (np. w odniesieniu do 25 letnich kredytów mieszkaniowych) w pomieszczeniach przeznaczonych na archiwum, w przypadku przechowywania dokumentów w postaci papierowej, lub też ponoszenia przez banki wysokich i stale rosnących kosztów przechowywania ich przez podmioty zewnętrzne;
- przechowywania dowodów dotyczących umów o prowadzenie rachunków bankowych, zawartych na czas nieokreślony do czasu ich zamknięcia, co w praktyce oznacza przechowywanie dowodów dokumentujących transakcje zrealizowane w ramach tych umów w nieokreślonym, długim czasie i realizację analogicznych czynności w stosunku do tych dowodów, o których mowa powyżej;
- objęcia przechowywaniem do czasu całkowitej spłaty kredytu, zamknięcia umowy, także dowodów księgowych wewnętrznych, o których mowa w art. 20 ust. 2 pkt 3 Ustawy, dokumentujących wszystkie operacje banku realizowane w kontekście konkretnej umowy, przez okres określony w art. 74 ust. 2 pkt 4 Ustawy, tj. dokumentujące naliczenie odsetek, wyliczenie różnic kursowych, operacji sprzedaży, odpisania wierzytelności.

3) Rezygnację z używania w Ustawie pojęć **oryginał i kopia** (np. Art. 20 ust. 2)

Aktualnie, co do zasady, dowody księgowe i dokumenty inwentaryzacyjne przechowuje się w jednostce w oryginalnej postaci, a obecnie Ustawa dopuszcza przeniesienie treści dowodów księgowych na informatyczne nośniki danych, pozwalające na zachowanie dowodów księgowych w trwałej i niezmienionej postaci - takie sformułowanie przepisów sugeruje, że każdy dowód księgowy posiada formę "oryginalną", która może być zamieniona na elektroniczną, gdy tymczasem w praktyce może on od początku istnieć jedynie w formie elektronicznej. Rekomendowanym rozwiązaniem byłoby określenie, że dowody księgowe mają postać zdigitalizowaną lub alternatywnie w przypadku rezygnacji z rekomendacji 1), doprecyzowanie, że forma oryginalna to taka, w której dowód lub dokument powstał (i ewentualnie, że może to być forma papierowa lub elektroniczna), oraz, że dopuszcza się zdigitalizowanie formy papierowej.

- 4) Z zakresie **zasad przechowywania** sugerujemy wskazanie ogólnego celu przechowywania, tzn. ochrony przed zmianami, nieuprawnionym dostępem, nieupoważnionym rozpowszechnianiem, uszkodzeniem lub zniszczeniem bez wskazywania pojęć takich jak nośniki danych, programy komputerowe, lub sposobu zabezpieczenia (np. poprzez tworzenie kopii) itd.; Równocześnie sugerujemy wskazanie, że czytelność przechowywanych danych ma być zapewniona przez cały okres ich przechowywania.
- 5) W zakresie **przechowywania i ochrony danych** wskazywanie w jednym artykule Ustawy (w jednym miejscu), jakie zbiory danych powinny być objęte ochroną i reżimem czasowym dotyczącym przechowywania, tj.

- a) księgi rachunkowe,
- b) przyjęte przez jednostkę zasady (politykę) rachunkowości,
- c) dowody księgowe,
- d) dokumenty inwentaryzacyjne,
- e) sprawozdania finansowe,
- f) sprawozdanie z działalności jednostki, jeżeli jednostka jest zobowiązana do jego sporządzenia,

powinny być przechowywane przez okres co najmniej 5 lat obrotowych ale nie mniej niż 5 lat kalendarzowych, licząc od początku roku następującego po roku obrotowym, którego dane zbiory dotyczą, z wyłączeniem:

(i) Zbiorów dla których uzasadniony jest dłuższy okres przechowywania wynikający z innych przepisów;

(ii) Dokumentów stanowiących:

- dowody księgowe dotyczące dokumentacji środków trwałych w budowie, pożyczek, kredytów, umów handlowych,
- dokumentację roszczeń dochodzonych w postępowaniu cywilnym lub objętych postępowaniem karnym albo podatkowym,

które należy przechowywać przez 5 lat od początku roku następującego po roku obrotowym, w którym operacje, transakcje i postępowanie zostały ostatecznie zakończone, spłacone, rozliczone lub przedawnione;

(iii) Dokumentów dotyczących rękojmi i reklamacji, innych niż wynikające z roszczeń wynikających z postępowania cywilnego [to wynika z pkt (ii) powyżej] - które należy przechowywać 1 rok po terminie upływu rękojmi lub rozliczeniu reklamacji, o ile nastąpiło to nie wcześniej niż przed upływem 5 lat od daty transakcji;

(iv) Dokumentów stanowiących dowód tytułu własności gruntów, nieruchomości, udziałów i akcji oraz wartości niematerialnych i prawnych - które należy przechowywać przez 5 lat od początku roku następującego po roku obrotowym, w którym składniki te zostały usunięte z ksiąg.

- 6) Dodatkowo proponujemy usunięcie z obecnej listy z art. 74 ust. 2 szczegółowych zapisów dotyczących:
- a) Dowodów sprzedaży detalicznej, bo ich utrzymywanie jest zasadne np. w sytuacjach wskazanych w punkcie (iii) powyżej; oraz
 - b) Dokumentacji pracowniczej, która jest uregulowana odrębnymi przepisami.

7) Usunięcia z obecnej listy zawartej w art. 74 ust. 1:

- a) odmowy podpisania sprawozdania finansowego, oraz
- b) oświadczenia, że sprawozdanie finansowe spełnia wymagania przewidziane w ustawie, lub odmowy złożenia takiego oświadczenia

gdyż obowiązek dołączenia ich do sprawozdania finansowego wynika z innego przepisu Ustawy, a samo sprawozdanie jest objęte obowiązkiem przechowywania.

- 8) Eliminacja obowiązku w Art 73 ust. 1, aby "Roczne zbiory dowodów księgowych i dokumentów inwentaryzacyjnych oznaczać określeniem nazwy ich rodzaju oraz symbolem końcowych lat i końcowych numerów w zbiorze"; a w zamian wprowadzenie wymogu dotyczącego obowiązku **stosowania usystematyzowanego i zorganizowanego systemu nazewnictwa** oraz metody porządkowania/ grupowania dokumentów umożliwiające określenie ich charakteru oraz roku obrotowego, którego dotyczą.
- 9) Modyfikacja przepisów obecnego art. 75 Ustawy dotyczących **zasad udostępniania osobie trzeciej zbiorów** lub ich części w następującym kierunku: Kierownik jednostki udostępniając osobie trzeciej zbiory lub ich części ma obowiązek:

- Zapewnienia tajemnicy przedsiębiorstwa;

- Zorganizowania systemu umożliwiającego kontrolę, jakie dokumenty i komu zostały udostępnione;

wraz z uzupełnieniem Art. 75 ust 2 o "wydania pisemnej zgody kierownika jednostki lub osoby przez niego upoważnionej na udostępnienie dokumentów poza miejscem prowadzenia ksiąg rachunkowych". W przypadku rezygnacji w Ustawie z pojęć oryginał i kopia (punkt 3 rekomendacji), sugerujemy rozważenie nałożenie na kierownika jednostki obowiązku do wydania oświadczenia o zgodności z tym, co jest zarejestrowane w systemie księgowym lub dokumencie źródłowym, pod rygorem kodeksu karnego o składaniu fałszywych oświadczeń.

Uzasadnienie: wraz z założeniem, iż przepisy ogólne znajdujące się obecnie w tzw. sektorowych rozporządzeniach będą częściowo przeniesione do Ustawy, byłaby to odpowiedź na konieczność uwzględnienia w przepisach tajemnicy bankowej zgłaszanej przez interesariuszy (m.in Związek Banków Polskich).

- 10) Usunięcie wymogów dotyczących **wydruków komputerowych ksiąg rachunkowych** które obecnie powinny składać się z automatycznie numerowanych stron, z oznaczeniem pierwszej i ostatniej, oraz być sumowane na kolejnych stronach. (Art. 13 ust. 5). Jednostka musi posiadać możliwość wygenerowania dowolnego elementu ksiąg rachunkowych (pojedynczego zapisu, lub zestawienia obrotów i sald) na dowolny moment w formie umożliwiającej odczyt treści, np. w formacie ogólnodostępnym zapewniającym możliwość wyświetlenia (i ewentualnie wydruku) oraz umożliwiającym odczytanie. Dla wygenerowanych raportów jednostka musi zapewnić, że została zachowana integralność i kompletność danych objętych raportem łącznie ze

stworzeniem mechanizmów zapewniających użytkownikowi informacje pozwalające stwierdzić, że dany raport jest kompletny.

Uzasadnienie: wymóg sumowania na każdej stronie i numerowania każdej strony często sprawia problemy jednostkom, które w celu spełnienia powyższych wymogów formalnych, muszą dostosowywać oprogramowanie, co często jest związane z dodatkowymi nakładami finansowymi i czasowymi. Jednocześnie zapewnienie automatycznej kontroli ciągłości zapisów może odbywać się w inny sposób – np. zapewniany automatycznie w programie informatycznym system kontroli logów dotyczących poszczególnych zapisów w systemie transakcyjnym, odpowiedni system numeracji poszczególnych operacji, uzgadnianie sum częściowych itp. Jednocześnie w przypadku generowania raportów przez system istnieją inne sposoby zapewnienia użytkownika o kompletności przedstawionego raportu, np. Poprzez wymienienie ilości pozycji, które zawiera raport, sumy pozycji, sumy kontrolnej, oznaczenia co stanowi początek i koniec raportu, itp.

- 11) Uzupelnienie Ustawy o **definicję pojęcia systemu księgowego** (system ksiąg rachunkowych) - np. usługa cyfrowa lub program/oprogramowanie zawierające funkcje, za pomocą których jednostki mogą rejestrować transakcje oraz przechowywać zapisy i dowody księgowe lub tworzyć ich pełną kopię zapasową na serwerze hostowanym przez jednostkę lub inną stronę trzecią.
- 12) Proponujemy usunięcie z Ustawy **szczegółowych zapisów dotyczących elementów i sposobu prowadzenia ksiąg rachunkowych** oraz zastąpienie ich ogólnymi zasadami i warunkami, które muszą zostać spełnione przez system finansowo-księgowy, aby zapewnić prawidłowe prowadzenie ksiąg rachunkowych. Nadrzędnymi zasadami prowadzenia ksiąg powinny być sprawdzalność i nienaruszalność zapisów.
- 13) Zdefiniowanie **minimalnych wymagań dotyczących zapisów księgowych**:
 - (i) Zapis księgowy to zapis transakcji lub zdarzenia sporządzony w formie zapisu elektronicznego potwierdzony wydaniem zdigitalizowanego dokumentu (lub w przypadku prowadzenia rachunkowości w formie tradycyjnej zapis w księgach rachunkowych potwierdzony wystawieniem dokumentu (polecenie księgowania) lub odpowiednią dekretacją na dokumencie źródłowym);
 - (ii) Zapisy w księdze głównej wprowadza się zgodnie z zasadą podwójnego zapisu;
 - (iii) Wprowadzenie naczelnej zasady, iż poszczególne zapisy księgowe (lub powiązane z nimi dokumenty) umożliwiają zrozumienie charakteru dokumentu źródłowego oraz jego kluczowych dat;
 - (iv) Zapewnienie trwałości zapisu, oraz nieusuwalności zdigitalizowanego dokumentu;
 - (v) Określenie minimalnego zestawu informacji dla zapisu księgowego;

(vi) Zapewnienia ścieżek audytu / dziennika kontroli (audit trail) dla rejestrowanych transakcji jednostki - możliwość prześledzenia historii operacji/ dokumentu;

(vii) Zapewnienie możliwości sprawdzenia, kto dokonał zapisu i kto go zatwierdził oraz zweryfikował;

(viii) Konieczność wprowadzania zapisów w sposób chronologiczny i systematyczny;

(ix) Korygowanie błędów w zapisach: raz wprowadzony zapis nie podlega usunięciu; w przypadku wystąpienia/ stwierdzenia błędu należy sporządzić zapis korygujący, który powinien wyraźnie wskazywać, iż jest zapisem korygującym oraz który zapis podlega korekcie.

14) Zastąpienie wymogu przygotowywania **“opisu systemu przetwarzania danych”** i **“opisu systemu informatycznego”** na opis procedur zapewniających ciągłą rejestrację wszystkich zdarzeń i sposobów zapewnienia, że księgi rachunkowe jednostki są bezpiecznie przechowywane i są prowadzone na bieżąco (terminowo). Poprzez terminowe prowadzenie ksiąg rozumie się wprowadzanie do nich transakcji i zdarzeń w takim terminie, aby umożliwiała to terminowe spełnienie wymogów dotyczących raportowania finansowego, podatkowego i innego.

15) Wprowadzenie do przepisów Ustawy możliwości prowadzenia przez jednostkę dokumentacji w języku obcym w zakresie procedur opisanych w rekomendacji 14) w uzasadnionych sytuacjach np. w sytuacji, gdy jednostka stosuje MSSF lub jest ona oddziałem podmiotu zagranicznego, przy dodatkowym określeniu warunku, że korzystająca z tej możliwości jednostka powinna zapewnić tłumaczenie na język polski wszystkich tych elementów dokumentacji, które mają zastosowanie dla tej jednostki, na żądanie organów kontrolnych lub biegłego rewidenta.

16) Uregulowanie w Ustawie (lub dedykowanym standardzie - opcja preferowana) **minimalnych wymogów dotyczących systemów księgowych:**

a) Zaszifrowane (encrypted) dane księgowe można odszyfrować do ustrukturyzowanego formatu nadającego się do odczytu maszynowego oraz że zaszifrowane dokumenty źródłowe można odszyfrować do postaci zapewniającej czytelność tj. w formie umożliwiającej odczyt treści, np. w formacie ogólnodostępnym zapewniającym możliwość wyświetlenia (i ewentualnie wydruku).

b) Pełne kopie zapasowe zarejestrowanych transakcji są wykonywane automatycznie przez system z określoną częstotliwością (np. tygodniową), a przynajmniej raz dziennie sporządzane są kopie danych zmienionych lub dodanych od czasu wykonania ostatniej kopii (przyrostowa kopia zapasowa, ang. incremental backup);

c) (opcjonalnie) Co najmniej jedna pełna i jedna przyrostowa kopia zapasowa musi być przechowywana na serwerze w kraju UE lub na terenie Europejskiego Obszaru Gospodarczego (“EOG”).

Sugerujemy zdefiniowanie podstawowych pojęć związanych z systemami: cyfrowy system księgowy (digital bookkeeping system), cyfrowy system księgowy oparty na chmurze (cloud-based digital bookkeeping system), hybrydowy cyfrowy system księgowy (hybrid digital bookkeeping system).

W przypadku korzystania z rozwiązania chmurowego lub hybrydowego zarówno pełna jak i przyrostowa kopia zapasowa są przechowywane u dostawcy systemu lub u podmiotu trzeciego dysponującego odpowiednimi technicznymi i organizacyjnymi środkami bezpieczeństwa teleinformatycznego, obejmującego takie obszary jak:

- a) bezpieczeństwo sieci,
- b) zarządzanie dostawcami,
- c) tworzenie i przechowywanie kopii zapasowych,
- d) kontrola dostępu i logowanie,
- e) procedury zapobiegania wystąpienia awarii oraz procedury odtworzenia środowiska po wystąpieniu awarii,
- f) ochrona danych.

Dostawca systemu (lub kierownik jednostki) byłby zobowiązany przeprowadzić ocenę ryzyka mającą na celu ustanowienie odpowiednich środków bezpieczeństwa. Ocena taka musiałaby:

- a) Obejmować ryzyko utraty dostępu, autentyczności, integralności i poufności;
- b) Uwzględniać wszelkie osoby trzecie;
- c) Być aktualizowana na bieżąco w przypadku zmiany poziomu ryzyka;
- d) Uwzględniać ryzyko:
 - i) Przypadkowego lub niezgodnego z prawem zniszczenia;
 - ii) Utraty lub innych form braku dostępu;
 - iii) Nieautoryzowanych zmian i nieautoryzowanego dostępu do informacji lub ich niewłaściwego wykorzystania.
- e) Opcjonalnie zapewniać, że system księgowy obsługuje udostępnianie danych jednostki poprzez wygenerowanie standardowego pliku, określonego przez urząd skarbowy lub inny uprawniony organu zewnętrznej kontroli lub nadzoru.

17) Uregulowanie w Ustawie kwestii **odpowiedzialności za zapewnienie zgodności systemu finansowo-księgowego z Ustawą**. Opcja 1: odpowiedzialność na poziomie kierownika jednostki. Opcja 2: Odpowiedzialność na poziomie dostawcy oprogramowania - wraz z opcjonalną lub obowiązkową certyfikacją systemu.

18) Uzupelnienie przepisów o **definicje typów kont** (bilansowe, pozabilansowe, rozliczeniowe lub wynikowe) oraz uspojnienie wymogów dotyczących zestawienia obrotów pomiędzy przepisami rachunkowymi a przepisami podatkowymi.

Co do zasady księgi rachunkowe powinny służyć przede wszystkim sporządzeniu sprawozdania finansowego, w dopiero w następnej kolejności służyć organom

podatkowym i urzędem nadzoru. Tworzenie struktur logicznych Jednolitych Plików Kontrolnych ("JPK") wynika z przepisów podatkowych, ale jest to struktura księgowa. Ustawa wymaga w zestawieniu obrotów i sald symbolu lub nazwy konta, podczas gdy schema Jednolitego Pliku Kontrolnego dla ksiąg rachunkowych ("JPK_KR wymaga obu danych. Ustawa nie posiada definicji typu konta (bilansowe, pozabilansowe, rozliczeniowe lub wynikowe, w szczególności rozliczeniowego). Schema JPK_KR wymaga podania typu konta.

Uzasadnienie: Pomimo faktu, że wyżej wskazane obowiązki wynikają z przepisów podatkowych, a nie rachunkowych, ale dotyczą podstawowych aspektów prowadzenia rachunkowości, dlatego uregulowanie ich w ramach przepisów podatkowych byłoby niepotrzebnym obciążeniem dla użytkowników, którzy informacje co do wymogów dla tak podstawowych aspektów jak konto, musieliby uzyskać z dwóch osobnych aktów prawnych. Dlatego rekomendujemy, aby kwestie wskazane powyżej były uregulowane w przepisach o rachunkowości.

- 19) W Art. 13 ust.3 zastąpienie określenia „**posiadanie**” przez **jednostkę oprogramowania** na „zapewnioną umownie możliwość lub prawo korzystania” z oprogramowania.

Uzasadnienie: Coraz więcej firm decyduje się na przechowywanie danych w chmurze oraz zmienia model dostarczania oprogramowania z klasycznej własnej licencji na „Oprogramowanie jako usługę” (SaaS - Software as a Service). W tym modelu dostęp do oprogramowania następuje na zasadzie subskrypcji lub abonamentu, a jednostka nie posiada własnego oprogramowania (prawa własności), a jedynie prawo do korzystania z oprogramowania. Powstaje zatem wątpliwość, czy w obecnej sytuacji Ustawa kreuje problem natury prawnej dotyczący zgodności z przepisami.

Dodatkowe kwestie wskazane przez interesariuszy (między innymi członków KSR), które sugerujemy, żeby zostały uwzględnione przy projektowaniu zmian do Ustawy - jako opcje:

- 20) Wskazanie w Ustawie wprost, poprzez dodanie odpowiedniego zapisu, że **sprawozdanie finansowe jednostki wynika z prowadzonych przez nią ksiąg rachunkowych**.
- 21) Sformułowania **definicji czym jest zapis księgowy** - nie dokonuje się zapisu dotyczącego każdego zdarzenia gospodarczego, a tylko tych, które mają wpływ na sytuację finansową podmiotu gospodarczego.
- 22) **Rozszerzenia danych wymaganych w ramach struktur JPK** (regulowane obecnie poza Ustawą), bo de facto struktura ta zastępuje całe księgi rachunkowe (dziennik, zestawienie obrotów i sald oraz zapisy księgowe) w sposób ustrukturyzowany.
- 23) Wyraźne wskazanie i precyzyjne określenie, łącznie z docelową penalizacją, że za **temat archiwizacji dokumentacji odpowiada kierownik jednostki**. Dodatkowo szczegółowe określenie w Ustawie, że odpowiedzialność kierownika jednostki za dowód księgowy i jego archiwizację oraz udostępnianie występuje również wtedy, gdy księgi

oddane są na przechowanie do podmiotów zewnętrznych, jak również w przypadku, gdy księgi rachunkowe jednostki prowadzone są przez biuro rachunkowe.

- 24) Dodanie praktycznego opisu dotyczącego **korygowania błędów** w zapisach księgowych, oraz **rozgraniczenia rejestrowania transakcji od ich zaksięgowania** (podejmowania decyzji co do dekretacji, oraz weryfikacji poprawności), mając na uwadze również zastosowanie narzędzi wykorzystujących sztuczną inteligencję. Obecnie dane często importowane są w sposób automatyczny na poziomie ksiąg rachunkowych do bufora, a w następnej kolejności są przeglądane i przenoszone przez zespół księgowy, w związku z czym proponowane jest dodanie zapisu, że przeniesienie zapisów następuje na koniec miesiąca lub w momencie, gdy jest obowiązek wypełnienia określonych deklaracji czy sporządzenia sprawozdania finansowego.
- 25) W kontekście minimalnych wymogów dla systemu finansowo-księgowego niektórzy sugerowali nałożenie wymogu, aby system umożliwiał **wygenerowania sprawozdania finansowego na podstawie ksiąg rachunkowych bezpośrednio z systemu**. Jednakże, zdaniem innych, wprowadzenie takiego obowiązku może stanowić nadmierne obciążenie, w szczególności dla podmiotów raportujących dla potrzeb statutowych i potrzeb grupowych oraz w innych sytuacjach.
- 26) Zmiana terminologii w kontekście kont księgi głównej i kont ksiąg pomocniczych na **konta syntetyczne i analityczne**, lub dodanie kont syntetycznych i analitycznych do terminów występujących w Ustawie/ standardzie.
- 27) Doprecyzowanie w przepisach, że prowadzenie **ewidencji księgowej w dwóch księgach głównych**, dwóch dziennikach itd. przez jednostkę, która prowadzi dwie odrębne od siebie działalności (nie będące oddziałami samobilansującymi) jest prawidłowe.
- 28) Zastrzeżenie możliwości prowadzenia ewidencji w księgach pomocniczych jedynie w sposób ilościowy lub ujmowania wszystkiego w ciężar kosztów tylko dla jednostek mikro. Uzasadnienie: **pomiar wartościowy** nie powinien sprawić jednostkom dużego ciężaru w obecnej sytuacji powszechnego stosowania systemów informatycznych pozwalających na równoległą ewidencję ilościową i wartościową.
- 29) Usunięcie obowiązku **przechowywania dowodów dotyczących sprzedaży detalicznej** przez okres roczny - Art. 74 ust.2. Jednocześnie zwracamy uwagę, że w przypadku wprowadzenia zdigitalizowanej formy prowadzenia ksiąg jako obowiązującej (rekomendacja 1) ta zmiana byłaby niepotrzebna, gdyż obciążenie związane z przechowywaniem dowodów zmniejszyłoby się wraz z przejściem na formę elektroniczną.
- 30) Uregulowanie dotyczące podmiotów prowadzących usługowo księgi rachunkowe w takim kierunku, aby uwzględnić zapisy dotyczące minimalnych/koniecznych uregulowań w kontekście **umów między jednostką a biurem rachunkowym** (podmiotem prowadzącym usługowo księgi rachunkowe) np. sposób przekazania ksiąg,

doprecyzowanie momentu oraz formy i akceptowalnego formatu udostępnienia ksiąg rachunkowych przez jedno biuro drugiemu, w przypadku, gdy jednostka zmienia podmiot/osobę prowadzący księgi rachunkowe etc.

- 31) Uwzględnienie rozwiązania proponowanego przez Związek Banków Polskich dotyczącego zawartości dokumentu - **kwota słownie** poprzez uzupełnienia przepisów Art. 21 dotyczącego zawartości dowodu księgowego o obowiązek zawierania na dowodzie księgowym kwoty słownie, gdyż taki obowiązek istnieje po stronie banków (§11 ust. 2 Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 1 października 2010 r. w sprawie szczególnych zasad rachunkowości banków wprowadza wymóg, aby na dowodach księgowych dotyczących rozliczeń pieniężnych gotówkowych kwota operacji zapisana była liczbowo i słownie). W konsekwencji powoduje to duże utrudnienia po stronie banku, który z perspektywy wymogów dotyczących szczególnych zasad rachunkowości banków, nie powinien przyjmować takich dowodów lub też w celu spełnienia tego obowiązku i realizacji operacji zleconej przez klienta uzupełniać dowód o kwotę słownie lub też wystawia inny dowód zawierający ten element, który wymagałby podpisania przez klienta. Jako alternatywne preferowane rozwiązanie do rozważenia - usunięcie wymogu przedstawienia kwoty słownie z wymogów skierowanych do banków (poza zakresem Projektu).
- 32) Usunięcie obowiązku nanoszenia na dowód księgowy otrzymany w formie papierowej od klienta numeru operacji nadanego automatycznie przez system, lub wypracowanie innego rozwiązania zmniejszającego pracochłonność tej czynności w przypadku niektórych typów jednostek (np. banków) rejestrujących ogromne ilości operacji dziennie. Jednocześnie zwracamy uwagę, że w przypadku wprowadzenia zdigitalizowanej formy prowadzenia ksiąg jako obowiązującej (rekomendacja 1) ta zmiana byłaby niepotrzebna, gdyż obciążenie związane z dowodami w formie papierowej zmniejszyłoby się wraz z przejściem na formę elektroniczną.

b. Uzasadnienie w przypadku rezygnacji z wprowadzenia zmian w danym obszarze problematycznym (jeśli wystąpią)

Nie dotyczy.

c. Wskazanie umiejscowienia w odpowiednim akcie prawnym i w jakim miejscu w strukturze

Modyfikacja przepisów Ustawy.

d. Stanowiska odrębne, rozbieżności, decyzje do podjęcia (jeśli wystąpią)

Część rekomendacji wskazanych powyżej zawiera opcje. Dodatkowo zasadność wprowadzenia części rekomendacji jest zależna od decyzji co do wprowadzenia rekomendacji 1).

Zwracamy także uwagę, że w zakresie niektórych rekomendacji pojawiły się stanowiska odmienne.

W zakresie rekomendacji 9, dotyczącej zasad udostępniania osobie trzeciej zbiorów pojawiły się stanowiska odmienne mówiące, że Ustawa powinna określać, że kierownik jednostki udostępniając dokumenty odpowiada za/powinien zapewnić nie tylko tajemnicę przedsiębiorstwa, ale również ochronę danych osobowych (RODO) czy dochowanie przestrzegania regulacji o dostępie do informacji publicznej.

W stosunku do powyższego, zostało przedstawione zdanie odrębne dotyczące ograniczenia w Ustawie tak daleko idącej szczegółowości - pojawiła się propozycja bardziej ogólnego zapisu, który nie stwarzałby konieczności częstej aktualizacji Ustawy w przyszłości. Wstępna propozycja zapisu alternatywnego: "W przypadku, gdy inne przepisy nakazują udostępnienie zbiorów danych lub dokumentów z systemu księgowego, wytworzone w ramach rachunkowości zbiory muszą mieć taką postać, która umożliwi udostępnienie tych zbiorów (lub dokumentów z nich wynikających) w takiej formie, jaka wynika z odrębnych przepisów".

W zakresie rekomendacji 18, dotyczącej struktury JPK, pojawiło się stanowisko rozszerzenia danych wymaganych w ramach JPK (regulowane obecnie poza Ustawą), bo de facto struktura ta zastępuje całe księgi rachunkowe (dziennik, zestawienie obrotów i sald oraz zapisy księgowe) w sposób ustrukturyzowany. Co do tego stanowiska pojawiały się wątpliwości z uwagi na fakt, iż:

- 1) zasady prowadzenia ksiąg rachunkowych powinny być w całości uregulowane w Ustawie, a nie w ustawach podatkowych (podatki korzystają z zasad rachunkowych);
- 2) Ustawa powinna zawierać podstawowe wymogi co do sposobu prowadzenia ksiąg.

W zakresie rekomendacji 23 dotyczącej m.in. odpowiedzialności kierownika jednostki za dowód księgowy, również wtedy, gdy księgi oddane są na przechowanie do podmiotów zewnętrznych, lub gdy księgi rachunkowe jednostki prowadzone są przez biuro rachunkowe, pojawiły się sugestie, że w Ustawie należy dodać precyzyjne zapisy dotyczących tego, w jaki sposób kierownik jednostki ma zapewnić oraz sprawdzić co i w jaki sposób zostaje udostępniane.

Z zakresie rekomendacji 30, dotyczącej zawarcia w Ustawie minimalnych/koniecznych uregulowań w kontekście umów między jednostką a biurem rachunkowym (podmiotem prowadzącym usługowo księgi rachunkowe) pojawił się głos opozycyjny, mówiący o tym, że kwestie prowadzenia rachunkowości i udostępniania dokumentów przez biuro rachunkowe reguluje umowa między jednostką a biurem i nie ma zatem konieczności wpisywania takiego szczegółu do przepisów rachunkowych.

Zakres zmian [można zaznaczyć wiele obszarów]

- Wyodrębniona (samodzielna/ niezależna) zmiana w ramach Ustawy
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Standardu
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Rozporządzenia
- Zmiana Ustawy **oraz** obowiązujących Standardów, Rozporządzeń lub innych przepisów o rachunkowości
- Opracowanie nowego Standardu / Rozporządzenia

- Opracowanie Wytycznych Stosowania
- Zmiana w obrębie innych (nie dotyczących bezpośrednio rachunkowości) przepisach prawa*
- Konieczność opracowania skomplikowanych przepisów przejściowych
- Znaczący wpływ zmian na inne przepisy Ustawy
- Wydanie Komunikatu MF/ interpretacji w innej ustalonej formie
- ...

**) Przepisy, których dotyczy zmiana będą wskazane w treści rekomendacji*

***) Szczegóły dotyczących tych przepisów przejściowych będą podane w treści rekomendacji, jeśli będzie to możliwe do sformułowania na tym etapie projektu]*

3.5.8. Zestawienie obrotów i sald

- Zestawienie obrotów i sald/Średni (6.6.12.)

Odwołanie do aktu prawnego

Art. 18 ust. 1 Ustawy wskazuje, że zestawienie obrotów i sald sporządza się na koniec każdego okresu sprawozdawczego, lecz nie rzadziej niż na koniec miesiąca na podstawie zapisów księgi głównej. Zestawienie obrotów i sald powinno zawierać symbole i nazwy kont, salda oraz sumy sald na dzień otwarcia ksiąg rachunkowych i na koniec okresu sprawozdawczego wraz z obrotami za okres sprawozdawczy i narastająco od początku roku obrotowego. Obroty w zestawieniu obrotów i sald powinny być zgodne z obrotami dziennika lub zestawieniem obrotów dzienników częściowych.

Dodatkowo art. 24 Ustawy reguluje, że księgi rachunkowe powinny być prowadzone rzetelnie, bezbłędnie, sprawdzalnie i bieżąco. Rzetelność zapewniona jest wtedy, gdy dokonane w księgach rachunkowych zapisy odzwierciedlają stan rzeczywisty, bezbłądność natomiast, gdy dowody księgowy wyznaczone do zaksięgowania w danym miesiącu, wprowadzone zostały kompletnie i poprawnie oraz zapewniona została ciągłość zapisów i bezbłądność działania stosowanych procedur obliczeniowych. Księgi rachunkowe uznaje się za sprawdzalne, gdy możliwe jest stwierdzenie poprawności dokonanych w nich zapisów, stanów (sald) oraz działania stosowanych procedur obliczeniowych, w szczególności poprzez udokumentowanie zapisów w sposób pozwalający na identyfikację dowodów i sposobu ich zapisu, uporządkowanie zapisów w sposób chronologiczny i systematyczny według odpowiednich kryteriów klasyfikacyjnych i umożliwiających sporządzenie określonych sprawozdań, zapewnienie kontroli kompletności zbiorów i parametrów przetwarzania danych w przypadku prowadzenia ksiąg przy użyciu komputera oraz zapewnienie dostępu do zbioru danych pozwalającego na uzyskanie jasnych i zrozumiałych informacji w dowolnym czasie i za dowolnie wybrany okres sprawozdawczy. Księgi rachunkowe uznaje się za prowadzone bieżąco, gdy pochodzące z nich informacje pozwalają na sporządzenie określonych sprawozdań, zestawienia obrotów i sald sporządzone są regularnie z zachowaniem określonych terminów oraz ujęcie operacji gotówkowych i innych zdarzeń dokonywane jest tego samego dnia, w którym zaistniały.

Skrócony (syntetyczny) opis problemu

W dobie nowoczesnych systemów finansowo-księgowych i postępującej digitalizacji zestawienie obrotów i sald na konkretną datę można wygenerować w systemie w każdym momencie. Zdaniem interesariuszy nie jest potrzebny obowiązek generowania tego zestawienia na koniec każdego miesiąca – w tym obszarze zapewne wystarczyłoby zapewnienie takiej możliwości ze strony systemu (system powinien umożliwić wygenerowanie zestawienia obrotów i sald na dowolną datę, co najmniej na koniec każdego okresu).

Rekomendacja

a. Opis proponowanej zmiany

Proponujemy preredagowanie przepisu art. 18 ust. 1, gdyż nie uwzględnia on obecnie specyfiki prowadzenia ksiąg rachunkowych przy wykorzystaniu systemów komputerowych oraz wynikającej z tego możliwości wygenerowania zestawienia obrotów i sald w każdym momencie.

System komputerowy powinien umożliwić wygenerowanie zestawienia obrotów i sald w dowolnym momencie oraz zapewnić porównanie sum transakcji oraz sum obrotów na dowolną datę (lub co najmniej na koniec okresu).

b. Uzasadnienie w przypadku rezygnacji z wprowadzenia zmian w danym obszarze problematycznym (jeśli wystąpią)

Nie dotyczy.

c. Wskazanie umiejscowienia w odpowiednim akcie prawnym i w jakim miejscu w strukturze

Uzupełnienie i modyfikacja przepisów Ustawy.

d. Stanowiska odrębne, rozbieżności, decyzje do podjęcia (jeśli wystąpią)

Nie dotyczy.

Zakres zmian [można zaznaczyć wiele obszarów]

- Wyodrębniona (samodzielna/ niezależna) zmiana w ramach Ustawy
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Standardu
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Rozporządzenia
- Zmiana Ustawy **oraz** obowiązujących Standardów, Rozporządzeń lub innych przepisów o rachunkowości
- Opracowanie nowego Standardu / Rozporządzenia
- Opracowanie Wytucznych Stosowania
- Zmiana w obrębie innych (nie dotyczących bezpośrednio rachunkowości) przepisach prawa*
- Konieczność opracowania skomplikowanych przepisów przejściowych
- Znaczący wpływ zmian na inne przepisy Ustawy

- Wydanie Komunikatu MF/ interpretacji w innej ustalonej formie
- ...

**) Przepisy, których dotyczy zmiana będą wskazane w treści rekomendacji*

***) Szczegóły dotyczących tych przepisów przejściowych będą podane w treści rekomendacji, jeśli będzie to możliwe do sformułowania na tym etapie projektu]*

3.5.9. Wynik przewalutowania na dowodzie księgowym

- Wynik przewalutowania na dowodzie księgowym/Średni (6.6.13.)

Odwołanie do aktu prawnego

Przepis art. 21 ust. 3 reguluje, że dowód księgowy opiewający na waluty obce powinien zawierać przeliczenie ich wartości na walutę polską według kursu obowiązującego w dniu przeprowadzenia operacji gospodarczej. Wynik przeliczenia powinien być zamieszczony na wskazanym dowodzie, chyba że system informatyczny umożliwia automatyczne przeliczenie walut obcych na walutę polską i jest ono potwierdzone za pomocą odpowiedniego wydruku.

Skrócony (syntetyczny) opis problemu

W praktyce, systemy finansowo-księgowe nie umożliwiają prezentacji wykonania przeliczenia, o którym mowa powyżej. Przepis wydaje się nieaktualny. W obecnych systemach księgowych istnieje możliwość zweryfikowania prawidłowości zastosowania kursów i przeliczeń z tym związanych (np. w opisie systemu). System księgowy powinien zapewnić, że informacje na temat sposobu przeliczania sald i transakcji w walutach będą dostępne oraz sprawdzalne.

Rekomendacja

a. Opis proponowanej zmiany

Proponujemy uproszczenie przepisu wynikającego z art. 21 ust. 3, w taki sposób aby uwzględniał on możliwość zweryfikowania prawidłowości zastosowania kursów i przeliczenia np. poprzez opis systemu. Stosowany przez jednostkę system księgowy powinien natomiast zapewnić możliwość wygenerowania informacji na temat kwot w walucie obcej, kwot w walucie polskiej oraz zastosowanego kursu przeliczenia, co umożliwi weryfikację prawidłowości tego przeliczenia.

b. Uzasadnienie w przypadku rezygnacji z wprowadzenia zmian w danym obszarze problematycznym (jeśli wystąpią)

Nie dotyczy.

c. Wskazanie umiejscowienia w odpowiednim akcie prawnym i w jakim miejscu w strukturze

Modyfikacja przepisów Ustawy.

d. Stanowiska odrębne, rozbieżności, decyzje do podjęcia (jeśli wystąpią)

Nie dotyczy.

Zakres zmian [można zaznaczyć wiele obszarów]

- Wyodrębniona (samodzielna/ niezależna) zmiana w ramach Ustawy
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Standardu
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Rozporządzenia
- Zmiana Ustawy **oraz** obowiązujących Standardów, Rozporządzeń lub innych przepisów o rachunkowości
- Opracowanie nowego Standardu / Rozporządzenia
- Opracowanie Wytucznych Stosowania
- Zmiana w obrębie innych (nie dotyczących bezpośrednio rachunkowości) przepisach prawa*
- Konieczność opracowania skomplikowanych przepisów przejściowych
- Znaczący wpływ zmian na inne przepisy Ustawy
- Wydanie Komunikatu MF/ interpretacji w innej ustalonej formie
- ...

**) Przepisy, których dotyczy zmiana będą wskazane w treści rekomendacji*

****) Szczegóły dotyczących tych przepisów przejściowych będą podane w treści rekomendacji, jeśli będzie to możliwe do sformułowania na tym etapie projektu]*

3.5.10. Poprawianie błędów w zapisach

- Poprawianie błędów w zapisach/Średni (6.6.14.)

Odwołanie do aktu prawnego

Art. 25 ust. 1 wskazuje, że błędy rozpoznane w zapisach poprawia się poprzez skreślenie błędnej treści i zastąpienie jej nową przy zachowaniu czytelności poprzedniego zapisu wraz z podpisem i datą dokonanej poprawki, przy czym poprawki takie powinny być wprowadzone jednocześnie we wszystkich księgach rachunkowych i nie występować po zamknięciu miesiąca lub poprzez wprowadzenie do ksiąg rachunkowych dowodu korygującego błędne zapisy.

Skrócony (syntetyczny) opis problemu

Wskazany powyżej przepis koncentruje się na manualnym systemie prowadzenia ksiąg, co jest praktycznie niespotykane w obecnej praktyce rynkowej i nie odzwierciedla aktualnego poziomu digitalizacji procesów księgowych.

Rekomendacja

a. Opis proponowanej zmiany

Proponujemy wprowadzenie do Ustawy przepisu regulującego w sposób ogólny, że raz wprowadzony do systemu zapis nie może być z niego usunięty, gdyż zawiera on swój określony numer chronologiczny. W przypadku stwierdzenia, że treść zapisu jest błędna, można dokonać jego poprawy jedynie poprzez stworzenie nowego dokumentu, korygującego błędną treść dokumentu pierwotnego.

b. Uzasadnienie w przypadku rezygnacji z wprowadzenia zmian w danym obszarze problematycznym (jeśli wystąpią)

Nie dotyczy.

c. Wskazanie umiejscowienia w odpowiednim akcie prawnym i w jakim miejscu w strukturze

Uzupełnienie przepisów Ustawy.

d. Stanowiska odrębne, rozbieżności, decyzje do podjęcia (jeśli wystąpią)

Nie dotyczy.

Zakres zmian [można zaznaczyć wiele obszarów]

- Wyodrębniona (samodzielna/ niezależna) zmiana w ramach Ustawy
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Standardu
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Rozporządzenia
- Zmiana Ustawy **oraz** obowiązujących Standardów, Rozporządzeń lub innych przepisów o rachunkowości
- Opracowanie nowego Standardu / Rozporządzenia
- Opracowanie Wytocznych Stosowania
- Zmiana w obrębie innych (nie dotyczących bezpośrednio rachunkowości) przepisach prawa*
- Konieczność opracowania skomplikowanych przepisów przejściowych
- Znaczący wpływ zmian na inne przepisy Ustawy
- Wydanie Komunikatu MF/ interpretacji w innej ustalonej formie
- ...

**) Przepisy, których dotyczy zmiana będą wskazane w treści rekomendacji*

***) Szczegóły dotyczących tych przepisów przejściowych będą podane w treści rekomendacji, jeśli będzie to możliwe do sformułowania na tym etapie projektu]*

3.5.11. Ewidencja w księgach pomocniczych zapasów

- Dopuszczenie do prowadzenia ksiąg pomocniczych zapasów ewidencją inną niż ilościowo - wartościowa, a obowiązek przygotowania JPK_MAG/Niski (6.6.17.)

Odwołanie do aktu prawnego

Art. 17 ust. 2 reguluje, że kierownik jednostki, biorąc pod uwagę rodzaj i wartość poszczególnych grup składników aktywów obrotowych, podejmuje decyzję o zastosowaniu jednej z czterech metod prowadzenia ksiąg pomocniczych: ewidencję ilościowo-wartościową, ewidencję ilościową obrotów i stanów dla poszczególnych składników prowadzoną w jednostkach naturalnych, ewidencję wartościową obrotów i stanów towarów oraz opakowań, dla punktów obrotu detalicznego lub miejscach składowania, lub odpisywania w koszty wartości materiałów i towarów na dzień ich zakupu lub produktów gotowych w momencie ich wytworzenia wraz z ustalaniem stanu, wyceną i korektą kosztów o wartość tego stanu, nie później niż na dzień bilansowy.

Skrócony (syntetyczny) opis problemu

Nie dotyczy.

Rekomendacja

a. Opis proponowanej zmiany

Nie dotyczy.

b. Uzasadnienie w przypadku rezygnacji z wprowadzenia zmian w danym obszarze problematycznym (jeśli wystąpią)

Zgodnie z "Broszurą Informacyjną dot. Magazynu - JPK MAG" opublikowaną przez Ministerstwo Finansów (w czerwcu 2018) struktura Jednolitego Pliku Kontrolnego dotyczącego gospodarki magazynowej ("JPK_MAG") przeznaczona jest do ewidencjonowania ilościowo-wartościowego, w której dla każdego składnika ujmuje się obroty i stany w jednostkach naturalnych i pieniężnych. Jeśli kierownik jednostki podjął decyzję o zastosowaniu innej metody prowadzenia kont ksiąg pomocniczych dla rzeczowych składników aktywów obrotowych, dane z dowodów magazynowych wyłącznie wartościowe lub wyłącznie ilościowe, nie pozwolą przygotować pliku JPK_MAG, tym samym nie będą wymagane.

c. Wskazanie umiejscowienia w odpowiednim akcie prawnym i w jakim miejscu w strukturze

Nie dotyczy.

d. Stanowiska odrębne, rozbieżności, decyzje do podjęcia (jeśli wystąpią)

Nie dotyczy.

Zakres zmian [można zaznaczyć wiele obszarów]

- Wyodrębniona (samodzielna/ niezależna) zmiana w ramach Ustawy
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Standardu
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Rozporządzenia
- Zmiana Ustawy **oraz** obowiązujących Standardów, Rozporządzeń lub innych przepisów o rachunkowości

- Opracowanie nowego Standardu / Rozporządzenia
- Opracowanie Wytycznych Stosowania
- Zmiana w obrębie innych (nie dotyczących bezpośrednio rachunkowości) przepisach prawa*
- Konieczność opracowania skomplikowanych przepisów przejściowych
- Znaczący wpływ zmian na inne przepisy Ustawy
- Wydanie Komunikatu MF/ interpretacji w innej ustalonej formie
- Nie dotyczy – zrezygnowano z wprowadzania zmian

**) Przepisy, których dotyczy zmiana będą wskazane w treści rekomendacji*

****) Szczegóły dotyczących tych przepisów przejściowych będą podane w treści rekomendacji, jeśli będzie to możliwe do sformułowania na tym etapie projektu]*

3.5.12. Potwierdzanie sald

- Potwierdzanie sald/Średni (6.10.8.)

Odwołanie do aktu prawnego

Art. 64 reguluje, że badaniu podlegają roczne skonsolidowane sprawozdania finansowe grup kapitałowych i roczne sprawozdania finansowe jednostek kontynuujących działalność, m.in. banków, spółdzielczych kas oszczędnościowo-kredytowych, jednostek działających na podstawie przepisów o obrocie papierami wartościowymi, przepisów o świadczeniu usług finansowania społecznościowego dla przedsięwzięć gospodarczych oraz przepisów o funduszach inwestycyjnych i zarządzaniu alternatywnymi funduszami inwestycyjnymi oraz jednostek, o których mowa w art. 2 ust. 2b, jednostek działających na podstawie przepisów o organizacji i funkcjonowaniu funduszy emerytalnych, krajowych instytucji płatniczych i instytucji pieniądza elektronicznego, spółek akcyjnych, z wyjątkiem spółek będących na dzień bilansowy w organizacji i pozostałych jednostek spełniających określone warunki dotyczące zatrudnienia, aktywów i przychodów. Przepis wskazuje również, że badaniu podlegają sprawozdania finansowe spółek przejmujących, nowo zawiązanych, oraz połączone sprawozdania funduszy inwestycyjnych z wydzielonymi subfunduszami i roczne sprawozdania jednostkowe subfunduszy.

Skrócony (syntetyczny) opis problemu

W praktyce występują istotne problemy dotyczące potwierdzania sald i spraw spornych na potrzeby przeprowadzania procedur audytowych przez biegłego rewidenta.

Rekomendacja

a. Opis proponowanej zmiany

Proponujemy uregulowanie kwestii selektywnego potwierdzania sald rozrachunków i spraw spornych na potrzeby przeprowadzania procedur audytowych przez biegłego rewidenta, poprzez wprowadzenie do Ustawy przepisu stanowiącego, że strona trzecia mająca powiązanie

z jednostką tj. kontrahent, bank, prawnik jest zobowiązana do nadania dostępu do dokumentów, jak również udzielenia wyczerpujących informacji, wyjaśnień i oświadczeń, które są niezbędne do sporządzenia sprawozdania z badania przez biegłego rewidenta.

Dodatkowo przepis mógłby wprost wskazywać, że przekazanie wspomnianych danych, nie stanowi naruszenia innych przepisów m.in. o ochronie danych osobowych, tajemnicy przedsiębiorstwa, tajemnicy zawodowej, tajemnicy bankowej itd. ponieważ takie powody są w praktyce podawane często przez strony trzecie, jako uniemożliwiające potwierdzenie danego salda lub rozrachunku.

b. Uzasadnienie w przypadku rezygnacji z wprowadzenia zmian w danym obszarze problematycznym (jeśli wystąpią)

Nie dotyczy.

c. Wskazanie umiejscowienia w odpowiednim akcie prawnym i w jakim miejscu w strukturze

Uzupełnienie przepisów Ustawy.

d. Stanowiska odrębne, rozbieżności, decyzje do podjęcia (jeśli wystąpią)

Nie dotyczy.

Zakres zmian [można zaznaczyć wiele obszarów]

- Wyodrębniona (samodzielna/ niezależna) zmiana w ramach Ustawy
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Standardu
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Rozporządzenia
- Zmiana Ustawy **oraz** obowiązujących Standardów, Rozporządzeń lub innych przepisów o rachunkowości
- Opracowanie nowego Standardu / Rozporządzenia
- Opracowanie Wytucznych Stosowania
- Zmiana w obrębie innych (nie dotyczących bezpośrednio rachunkowości) przepisach prawa*
- Konieczność opracowania skomplikowanych przepisów przejściowych
- Znaczący wpływ zmian na inne przepisy Ustawy
- Wydanie Komunikatu MF/ interpretacji w innej ustalonej formie
- ...

**) Przepisy, których dotyczy zmiana będą wskazane w treści rekomendacji*

****) Szczegóły dotyczących tych przepisów przejściowych będą podane w treści rekomendacji, jeśli będzie to możliwe do sformułowania na tym etapie projektu]*

3.6. Środki trwałe

3.6.1. Utrata wartości środków trwałych

- Utrata wartości środków trwałych/Niski (6.3.11.)

Odwołanie do aktu prawnego

Ustawa reguluje obecnie ujawnienia dotyczące utraty wartości środków trwałych w dwóch miejscach Załącznika 1, Dodatkowe informacje i objaśnienia: ust. 1 pkt 2) oraz ust. 2 pkt 3)

Skrócony (syntetyczny) opis problemu

Obecne przepisy wymagają ujawnienia informacji dotyczących kwoty odpisów z tytułu utraty wartości środków trwałych w dwóch miejscach (powielanie części ujawnień).

Rekomendacja

a. Opis proponowanej zmiany

Proponujemy zmianę Załącznika 1 ust. 2 pkt 3) tak aby pozostawić jedynie wymóg ujawnienia przyczyn dokonanych odpisów aktualizacyjnych, bez ponownego wskazywania ich kwot. Kwoty te zawarte są w ramach tabeli ruchów zgodnie z Załącznikiem 1 ust. 1 pkt 2).

Uzasadnienie:

Usunięcie wymogów powielających ujawnienie dotyczące utraty wartości.

b. Uzasadnienie w przypadku rezygnacji z wprowadzenia zmian w danym obszarze problematycznym (jeśli wystąpią)

Nie dotyczy.

c. Wskazanie umiejscowienia w odpowiednim akcie prawnym i w jakim miejscu w strukturze

Ustawa o rachunkowości - Załącznik 1 (lub, w przypadku przeniesienia treści Załączników 1-3 do odrębnych standardów - zgodnie z odrębną rekomendacją, modyfikacja zapisów na poziomie standardu nt treści i układu sprawozdań finansowych)

d. Stanowiska odrębne, rozbieżności, decyzje do podjęcia (jeśli wystąpią)

Nie dotyczy.

Zakres zmian [można zaznaczyć wiele obszarów]

- Wyodrębniona (samodzielna/ niezależna) zmiana w ramach Ustawy
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Standardu
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Rozporządzenia

- Zmiana Ustawy **oraz** obowiązujących Standardów, Rozporządzeń lub innych przepisów o rachunkowości
- Opracowanie nowego Standardu / Rozporządzenia
- Opracowanie Wytucznych Stosowania
- Zmiana w obrębie innych (nie dotyczących bezpośrednio rachunkowości) przepisach prawa*
- Konieczność opracowania skomplikowanych przepisów przejściowych
- Znaczący wpływ zmian na inne przepisy Ustawy
- Wydanie Komunikatu MF/ interpretacji w innej ustalonej formie
- ...

**) Przepisy, których dotyczy zmiana będą wskazane w treści rekomendacji*

***) Szczegóły dotyczących tych przepisów przejściowych będą podane w treści rekomendacji, jeśli będzie to możliwe do sformułowania na tym etapie projektu]*

3.6.2. Ujawnienia dotyczące gruntów użytkowanych wieczystie

- Ujawnienia dotyczące gruntów użytkowanych wieczystie/Niski (6.3.17.)

Odwołanie do aktu prawnego

Ujawnienia dotyczące gruntów użytkowanych wieczystie reguluje obecnie Załącznik 1, Dodatkowe informacje i objaśnienia: ust. 1 pkt 4)

Skrócony (syntetyczny) opis problemu

Ustawa wymaga podania wartości gruntów użytkowanych wieczystie. Z praktyki rynkowej wynika jednak, że spółki mają wątpliwości, czy w tym przypadku chodzi o wartość gruntu czy też wartość opłat z tego tytułu.

Rekomendacja

a. Opis proponowanej zmiany

Proponujemy wprowadzenie w KSR 5 (lub w dedykowanym standardzie dotyczącym ujawnień - proponowany standard nt treści i układu sprawozdań finansowych) obowiązku ujawnienia niezdykontowanych opłat z tytułu wieczystego użytkowania (tj. wskazanie pozostałego okresu umowy, sumy opłat lub opłaty rocznej) oraz, jeśli jednostka posiada takie informacje, informację o wartości godziwej lub wartości przedmiotu wynikającej z umowy.

Uzasadnienie:

Usunięcie niejasności dotyczących zakresu danych wymagających ujawnienia.

b. Uzasadnienie w przypadku rezygnacji z wprowadzenia zmian w danym obszarze problematycznym (jeśli wystąpią)

Nie dotyczy.

c. Wskazanie umiejscowienia w odpowiednim akcie prawnym i w jakim miejscu w strukturze

Modyfikacja przepisów KSR 5 lub, w przypadku przeniesienia treści Załączników 1-3 do odrębnych standardów - zgodnie z odrębną rekomendacją, wprowadzenie przepisu na poziomie standardu nt treści i układu sprawozdań finansowych).

d. Stanowiska odrębne, rozbieżności, decyzje do podjęcia (jeśli wystąpią)

Nie dotyczy.

Zakres zmian [można zaznaczyć wiele obszarów]

- Wyodrębniona (samodzielna/ niezależna) zmiana w ramach Ustawy
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Standardu
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Rozporządzenia
- Zmiana Ustawy **oraz** obowiązujących Standardów, Rozporządzeń lub innych przepisów o rachunkowości
- Opracowanie nowego Standardu / Rozporządzenia
- Opracowanie Wytucznych Stosowania
- Zmiana w obrębie innych (nie dotyczących bezpośrednio rachunkowości) przepisach prawa*
- Konieczność opracowania skomplikowanych przepisów przejściowych
- Znaczący wpływ zmian na inne przepisy Ustawy
- Wydanie Komunikatu MF/ interpretacji w innej ustalonej formie
- ...

**) Przepisy, których dotyczy zmiana będą wskazane w treści rekomendacji*

***) Szczegóły dotyczących tych przepisów przejściowych będą podane w treści rekomendacji, jeśli będzie to możliwe do sformułowania na tym etapie projektu]*

3.6.3. Utrata wartości środków trwałych

- Potrzeba uporządkowania postanowień dotyczących utraty wartości pomiędzy Ustawą i KSR 4/Średni (6.8.12.)
- Usunięcie z Ustawy szczegółowych przepisów dotyczących utraty wartości środków trwałych/Średni (6.8.30.)

Odwołanie do aktu prawnego

Utrata wartości środków trwałych jest uregulowana w Ustawie w art. 28 ust. 7 (zasady dokonywania odpisów z tytułu trwałej utraty wartości) oraz art. 32 ust. 4 (przesłanki utraty wartości). Równocześnie, Krajowy Standard Rachunkowości Nr 4 „Utrata wartości aktywów” (“KSR 4”) reguluje w sposób szczegółowy i kompleksowy zagadnienia związane z utratą wartości.

Skrócony (syntetyczny) opis problemu

Kwestie utraty wartości środków trwałych uregulowane są zarówno w Ustawie jak i w KSR 4 i w praktyce rynkowej mogą rodzić wątpliwości natury interpretacyjnej dotyczących takich zagadnień jak:

- Kompletności przesłanek utraty wartości zawartych w Ustawie;
- Możliwości analizowania utraty wartości w kontekście ośrodków wypracowujących korzyści ekonomiczne (KSR 4) vs pojedyncze aktywa (Ustawa);
- Ustawa odnosi się do porównania wartości księgowej aktywów z ich ceną sprzedaży netto (bądź ustaloną w inny sposób wartością godziwą), natomiast KSR 4 odnosi się do porównania wartości księgowej z wartością handlową lub użytkową.

Rekomendacja

a. Opis proponowanej zmiany

Proponowane przez nas rozwiązanie zakłada pozostawienie w Ustawie ogólnego przepisu stanowiącego, iż w przypadku wystąpienia przesłanek na utratę wartości należy przeprowadzić test na utratę wartości środka trwałego (lub ośrodka wypracowującego korzyści ekonomiczne ("OWKE"), do którego środek trwały należy) i ująć odpis w sytuacji, gdy test ten wykaże, iż wartość bilansowa jest niższa od wartości odzyskiwalnej. Dalsze szczegóły dotyczące metodologii i zagadnień praktycznych mogłyby się znaleźć w KSR 4.

Uzasadnienie:

Uproszczenie Ustawy oraz usunięcie wątpliwości interpretacyjnych pomiędzy Ustawą a KSR 4.

b. Uzasadnienie w przypadku rezygnacji z wprowadzenia zmian w danym obszarze problematycznym (jeśli wystąpią)

Nie dotyczy.

c. Wskazanie umiejscowienia w odpowiednim akcie prawnym i w jakim miejscu w strukturze

Ustawa o rachunkowości - obecne przepisy art. 28 ust. 7 oraz art. 32 ust. 4.

d. Stanowiska odrębne, rozbieżności, decyzje do podjęcia (jeśli wystąpią)

Nie dotyczy.

Zakres zmian [można zaznaczyć wiele obszarów]

- Wyodrębniona (samodzielna/ niezależna) zmiana w ramach Ustawy
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Standardu
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Rozporządzenia

- Zmiana Ustawy **oraz** obowiązujących Standardów, Rozporządzeń lub innych przepisów o rachunkowości
- Opracowanie nowego Standardu / Rozporządzenia
- Opracowanie Wytucznych Stosowania
- Zmiana w obrębie innych (nie dotyczących bezpośrednio rachunkowości) przepisach prawa*
- Konieczność opracowania skomplikowanych przepisów przejściowych
- Znaczący wpływ zmian na inne przepisy Ustawy
- Wydanie Komunikatu MF/ interpretacji w innej ustalonej formie
- ...

**) Przepisy, których dotyczy zmiana będą wskazane w treści rekomendacji*

****) Szczegóły dotyczących tych przepisów przejściowych będą podane w treści rekomendacji, jeśli będzie to możliwe do sformułowania na tym etapie projektu]*

3.6.4. Moment rozpoczęcia amortyzacji

- Moment rozpoczęcia amortyzacji/Niski (6.8.28.)

Odwołanie do aktu prawnego

Moment rozpoczęcia amortyzacji jest uregulowany w art. 32 ust. 1 Ustawy.

Skrócony (syntetyczny) opis problemu

Art. 32 ust. 1 wskazuje, że rozpoczęcie amortyzacji następuje nie wcześniej niż po przyjęciu środka trwałego do używania. Może to być rozumiane jako moment, gdy zostaje sporządzony dokument przyjęcia do używania, przez co procedury administracyjne mogą opóźnić moment rozpoczęcia amortyzacji.

Rekomendacja

a. Opis proponowanej zmiany

Proponujemy aby zmienić zapisy Ustawy (art 32 ust. 1) w następujący sposób:

“Odpisów amortyzacyjnych lub umorzeniowych od środka trwałego dokonuje się drogą systematycznego, planowego rozłożenia jego wartości początkowej na ustalony okres amortyzacji. Rozpoczęcie amortyzacji następuje nie wcześniej niż po przyjęciu środka trwałego do używania, co następuje wtedy, gdy **jest on dostępny do użytkowania**, a jej zakończenie – nie później niż z chwilą zrównania wartości odpisów amortyzacyjnych lub umorzeniowych z wartością początkową środka trwałego lub przeznaczenia go do likwidacji, sprzedaży lub stwierdzenia jego niedoboru, z ewentualnym uwzględnieniem przewidywanej przy likwidacji ceny sprzedaży netto pozostałości środka trwałego.”

Uzasadnienie:

Dopasowanie momentu rozpoczęcia amortyzacji do momentu, kiedy środek trwały jest dostępny do użytkowania.

b. Uzasadnienie w przypadku rezygnacji z wprowadzenia zmian w danym obszarze problematycznym (jeśli wystąpią)

Nie dotyczy.

c. Wskazanie umiejscowienia w odpowiednim akcie prawnym i w jakim miejscu w strukturze

Ustawa o rachunkowości - art. 32 ust. 1.

d. Stanowiska odrębne, rozbieżności, decyzje do podjęcia (jeśli wystąpią)

Nie dotyczy.

Zakres zmian [można zaznaczyć wiele obszarów]

- Wyodrębniona (samodzielna/ niezależna) zmiana w ramach Ustawy
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Standardu
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Rozporządzenia
- Zmiana Ustawy **oraz** obowiązujących Standardów, Rozporządzeń lub innych przepisów o rachunkowości
- Opracowanie nowego Standardu / Rozporządzenia
- Opracowanie Wytucznych Stosowania
- Zmiana w obrębie innych (nie dotyczących bezpośrednio rachunkowości) przepisach prawa*
- Konieczność opracowania skomplikowanych przepisów przejściowych
- Znaczący wpływ zmian na inne przepisy Ustawy
- Wydanie Komunikatu MF/ interpretacji w innej ustalonej formie
- ...

**) Przepisy, których dotyczy zmiana będą wskazane w treści rekomendacji*

***) Szczegóły dotyczących tych przepisów przejściowych będą podane w treści rekomendacji, jeśli będzie to możliwe do sformułowania na tym etapie projektu]*

3.6.5. Okres i metody amortyzacji

- Dopuszczenie zmiany metody amortyzacji/Niski (6.8.29.)
- Zmiana stawki amortyzacji w ciągu roku/Średni (6.8.70.)

Odwołanie do aktu prawnego

Ustalenie okresu i metody amortyzacji określa art. 32 ust. 3 Ustawy.

Skrócony (syntetyczny) opis problemu

- Przepisy art. 32 ust. 3 sugerują, iż ustalonej na dzień przyjęcia środka trwałego metody amortyzacji nie można zmieniać (potwierdza to również Krajowy Standard Rachunkowości Nr 11 „Środki trwałe”-“KSR 11” par. 2.2d), co może być niezasadne.
- Ustawa i KSR 11 nie pozwalają zmienić stawki amortyzacji w ciągu roku - KSR 11 pkt 8.42 doprecyzowuje, że zweryfikowane stawki (stopy) amortyzacji stosuje się począwszy od nowego roku obrotowego, podczas gdy mogą wystąpić uzasadnione przypadki, w których szacunki co do okresu użytkowania zmieniają się w trakcie roku, a zmianę szacunku należałoby odzwierciedlić w okresie następującym po dniu zmiany szacunku bez konieczności wstrzymania tej zmiany do początku następnego roku obrotowego.

Rekomendacja

a. Opis proponowanej zmiany

Proponowane następujące zmiany na poziomie Ustawy (oraz w konsekwencji na poziomie KSR 11):

Proponujemy zmianę art. 32 ust. 3 polegającą na usunięciu stwierdzenia „powodując odpowiednią korektę dokonywanych w następnych latach obrotowych odpisów amortyzacyjnych.” oraz dodaniu zapisu stanowiącego, iż:

- (i) iż w przypadku wystąpienia okoliczności wskazujących na zmianę trybu czerpania korzyści z danego składnika aktywów jednostka **jest zobowiązana** zweryfikować przyjętą metodę amortyzacji, oraz
- (ii) ewentualne zmiany metody oraz parametrów stosowanych do obliczenia amortyzacji (np. okres użytkowania, wartość rezydualna, ilość jednostek naturalnych) w ciągu roku mają zastosowanie od momentu, w którym nastąpiła zmiana szacunków.

Uzasadnienie:

Dopasowanie metody amortyzacji do trybu czerpania korzyści ze składnika aktywów.

b. Uzasadnienie w przypadku rezygnacji z wprowadzenia zmian w danym obszarze problematycznym (jeśli wystąpią)

Nie dotyczy.

c. Wskazanie umiejscowienia w odpowiednim akcie prawnym i w jakim miejscu w strukturze

Ustawa o rachunkowości - art. 32 ust. 3.

KSR 11 par. 2.2d oraz par. 8.42.

d. Stanowiska odrębne, rozbieżności, decyzje do podjęcia (jeśli wystąpią)

Nie dotyczy.

Zakres zmian [można zaznaczyć wiele obszarów]

- Wyodrębniona (samodzielna/ niezależna) zmiana w ramach Ustawy
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Standardu
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Rozporządzenia
- Zmiana Ustawy **oraz** obowiązujących Standardów, Rozporządzeń lub innych przepisów o rachunkowości
- Opracowanie nowego Standardu / Rozporządzenia
- Opracowanie Wytocznych Stosowania
- Zmiana w obrębie innych (nie dotyczących bezpośrednio rachunkowości) przepisach prawa*
- Konieczność opracowania skomplikowanych przepisów przejściowych
- Znaczący wpływ zmian na inne przepisy Ustawy
- Wydanie Komunikatu MF/ interpretacji w innej ustalonej formie
- ...

**) Przepisy, których dotyczy zmiana będą wskazane w treści rekomendacji*

***) Szczegóły dotyczących tych przepisów przejściowych będą podane w treści rekomendacji, jeśli będzie to możliwe do sformułowania na tym etapie projektu]*

3.6.6. Środki trwałe o niskiej wartości

- Uprozczone podejście do środków trwałych o niskiej wartości/Średni (6.8.31.)

Odwołanie do aktu prawnego

Podejście do środków trwałych o niskiej jednostkowej wartości początkowej określa Ustawa w art. 32 ust. 6.

Skrócony (syntetyczny) opis problemu

Ustawa zezwala na jednorazowe odpisywanie w koszty środków trwałych o niskiej jednostkowej wartości początkowej. W przypadku jednorazowego zakupu większej ilości takich środków trwałych, jednorazowe odpisanie w koszty może istotnie zniekształcić wynik finansowy.

Rekomendacja

a. Opis proponowanej zmiany

Rekomendowane opcje zmiany:

Opcja 1: Usunięcie możliwości zastosowania uproszczenia lub;

Opcja 2 (preferowana): Doprecyzowanie przepisu w taki sposób aby jednorazowe odpisanie w koszty było dozwolone tylko wówczas, gdy nie zniekształca wyniku finansowego jednostki oraz jej stanu aktywów.

Uzasadnienie:

Przeciwdziałanie ewentualnym zniekształceniom w sprawozdaniach finansowych.

b. Uzasadnienie w przypadku rezygnacji z wprowadzenia zmian w danym obszarze problematycznym (jeśli wystąpią)

Nie dotyczy.

c. Wskazanie umiejscowienia w odpowiednim akcie prawnym i w jakim miejscu w strukturze

Ustawa o rachunkowości - art. 32 ust. 6.

d. Stanowiska odrębne, rozbieżności, decyzje do podjęcia (jeśli wystąpią)

Opcje zgodnie z opisem w pkt. a.

Zakres zmian [można zaznaczyć wiele obszarów]

- Wyodrębniona (samodzielna/ niezależna) zmiana w ramach Ustawy
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Standardu
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Rozporządzenia
- Zmiana Ustawy **oraz** obowiązujących Standardów, Rozporządzeń lub innych przepisów o rachunkowości
- Opracowanie nowego Standardu / Rozporządzenia
- Opracowanie Wytocznych Stosowania
- Zmiana w obrębie innych (nie dotyczących bezpośrednio rachunkowości) przepisach prawa*
- Konieczność opracowania skomplikowanych przepisów przejściowych
- Znaczący wpływ zmian na inne przepisy Ustawy
- Wydanie Komunikatu MF/ interpretacji w innej ustalonej formie
- ...

**) Przepisy, których dotyczy zmiana będą wskazane w treści rekomendacji*

****) Szczegóły dotyczących tych przepisów przejściowych będą podane w treści rekomendacji, jeśli będzie to możliwe do sformułowania na tym etapie projektu]*

3.6.7. Możliwość przeszacowania środków trwałych

- Możliwość przeszacowania środków trwałych/Wysoki (6.8.24.)

Odwołanie do aktu prawnego

Wycenę środków trwałych regulują przepisy art. 28 ust. 1 pkt. 1 (wycena według cen nabycia lub kosztów wytworzenia skorygowana o odpisy amortyzacyjne) oraz art. 31 ust. 3 (przeszacowanie środków trwałych na podstawie odrębnych przepisów).

Skrócony (syntetyczny) opis problemu

Kwestia przeszacowania wartości (aktualizacja wyceny) środków trwałych jest dozwolona jedynie na podstawie odrębnych przepisów (art. 31 ust. 3 Ustawy). Przepis ten miał zastosowanie w roku 1995 i od tamtej pory nie miała miejsca taka sytuacja. W zakresie dopuszczalności przeszacowania środków trwałych pojawiają się wśród użytkowników Ustawy różne opinie:

- Dopuszczenie przeszacowania w sposób analogiczny z MSSF;
- Dopuszczenie lub wprowadzenie obowiązku przeszacowania wybranych składników majątku np. tylko budynków i gruntów.

Rekomendacja

a. Opis proponowanej zmiany

Proponujemy rozważenie dwóch opcji:

Opcja 1 - Brak zmian w obecnie obowiązujących przepisach, tj. brak możliwości wyceny środków trwałych wg modelu opartego na wartości przeszacowanej. Proponujemy natomiast usunięcie art. 31 ust. 3 Ustawy jako przepisu martwego. Ewentualne dopuszczenie przeszacowań w przyszłości byłoby możliwe tylko w oparciu o zmianę Ustawy.

Uzasadnienie:

Ustawa powinna być prostsza w zastosowaniu niż MSSF. Dodatkowo, Ustawa powinna dążyć do uspołnienienia i tym samym zapewnienia większej porównywalności danych między jednostkami. Co więcej, dopuszczenie możliwości zastosowania modelu opartego na wartości przeszacowanej stworzyłoby dodatkowe ryzyko związane ze skomplikowaniem badania sprawozdań dla biegłych rewidentów (często jednostki posiadające mniej skomplikowaną księgowość do badania zatrudniają mniejsze firmy audytorskie). Kolejnym argumentem przeciwko dopuszczeniu modelu opartego na wartości przeszacowanej może być także cel, w jakim jednostka utrzymuje środki trwałe - głównym celem jest wykorzystanie środków w prowadzonej działalności operacyjnej jednostki, a nie utrzymywanie w celu wzrostu ich wartości. Należy również zauważyć, że w dzisiejszych warunkach gospodarczych majątek trwały, za wyjątkiem gruntów i budynków, wydaje się tracić znaczenie na rzecz aktywów niematerialnych.

Opcja 2 - Dopuszczenie możliwości wyceny środków trwałych według modelu opartego na wartości przeszacowanej, dla niektórych grup środków trwałych, obejmujących grunty i nieruchomości.

Ta opcja zakłada wprowadzenie do Ustawy przepisu stanowiącego, iż w przypadku gruntów i nieruchomości jednostka może zastosować model oparty na wartości przeszacowanej, pod

warunkiem, że dokonuje takiej wyceny co najmniej raz na rok, 2 lub 3 lata (częstotliwość do dalszego rozważenia) oraz wycena taka ma formę operatu szacunkowego.

Uzasadnienie:

Wprowadzenie możliwości zastosowania metody wyceny w wartości przeszacowanej (ograniczonej do wybranych grup środków trwałych, tj. gruntów i nieruchomości) przy jednoczesnym wprowadzeniu obowiązku spełnienia wymogów formalnych, umożliwiłoby jednostkom na odzwierciedlenie w sprawozdaniu finansowym majątku trwałego według jego aktualnej wartości. Informacja o takiej wartości mogłaby być bardzo przydatna dla użytkowników sprawozdań finansowych, w szczególności w przypadku składników majątku, dla których istnieją porównawcze transakcje na rynku (np. grunty i nieruchomości). Za tą opcją przemawia również fakt, że środki trwałe z wymienionych powyżej grup, które są długo użytkowane, mogą być w obecnych warunkach rynkowych narażone na wykazywanie w zaniżonych wartościach. Powodować to może gorszy odbiór sytuacji finansowej i majątkowej jednostki przez banki czy inwestorów. Wydaje się zatem, że celowe byłoby umożliwienie urealnienia wartości księgowej majątku przez jednostki.

Ostateczna rekomendacja:

Powyzsza dwie opcje zostały wstępnie przedyskutowane w gronie interesariuszy (w szczególności omówione z członkami Komitetu Standardów Rachunkowości). Część interesariuszy uznała opcję 2, dopuszczającą możliwość wyceny środków trwałych według modelu opartego na wartości przeszacowanej, za zbyt kontrowersyjną. Szczegółowe wyniki dyskusji i opis stanowisk znajduje się w punkcie d. poniżej.

Po wysłuchaniu stron, stwierdzamy, że istnieją dobre argumenty dla obu proponowanych opcji, dlatego kierując się tym, że istniejące obecnie rozwiązanie jest prostsze, sugerujemy, żeby nie zmieniać obecnego stanu i przychylamy się ku opcji 1. Decyzję tą wzmacnia również fakt, że jeśli istnieją podmioty, dla których przeszacowanie jest krytyczne, będą mogły one zastosować MSSF, gdzie ta metoda wyceny jest dozwolona. A jeżeli nie zdecydują się na zastosowanie MSSF, to pomimo braku możliwości odzwierciedlenia przeszacowania w bilansie, mogą jednakże ujawnić taką informację w notach do sprawozdania finansowego.

Jednocześnie, widząc również argumenty za opcją 2, chcemy ją odnotować z niniejszym Raporcie i zaznaczyć, że jeżeli w przyszłości ukształtuje się większość dla opcji 2, to wówczas sugerujemy wprowadzić taką możliwość do Ustawy.

b. Uzasadnienie w przypadku rezygnacji z wprowadzenia zmian w danym obszarze problematycznym (jeśli wystąpią)

Nie dotyczy.

c. Wskazanie umiejscowienia w odpowiednim akcie prawnym i w jakim miejscu w strukturze

Wskazane powyżej przepisy Ustawy dotyczące zasad wyceny środków trwałych.

d. Stanowiska odrębne, rozbieżności, decyzje do podjęcia (jeśli wystąpią)

W wyniku toczących się dyskusji o obu proponowanych opcjach odnotowujemy, że w zakresie pozostania przy obecnych przepisach Ustawy (opcja 1) przedstawiono następujące argumenty:

- Zauważono, że większość sprawozdań finansowych podmiotów nie podlega badaniu, w związku z tym, dopuszczenie opcji 2 mogłoby spowodować zbyt dużą dowolność w przeszacowaniu i swobodę w kształtowaniu wartości aktywów, co wpłynęłoby na brak porównywalności między jednostkami.
- Ze względu na dodatkowe koszty związane z wyceną opcja 2 byłaby przypuszczalnie rzadko używana, przez ograniczoną ilość jednostek.
- W związku z opcją 2 pojawia się również potencjalny problem dotyczący egzekwowania zatrudniania przez spółki rzeczoznawców w celu dokonania wyceny, szczególnie w przypadku, gdy sprawozdanie finansowe spółki nie podlega badaniu.
- Opcja 2 jest już dostępna dla jednostek stosujących MSSF, a ich katalog ma się docelowo poszerzyć, więc zastosowanie alternatywnej metody wyceny będzie możliwe dla chętnych.
- Banki i inwestorzy raczej kierują się możliwością generowania środków pieniężnych przez przedsiębiorstwo, a nie ich majątkiem - w przypadku gdy składniki majątku stanowią zabezpieczenie finansowania wartość z operatu szacunkowego jest podstawą oceny jakości zabezpieczenia a nie wartość przedmiotu zabezpieczenia wykazana w sprawozdaniu finansowym;
- Opcja 2 jest zdecydowanie bardziej złożona i rodzi ryzyko błędów, dodatkowo w momencie przyjęcia możliwości stosowania przez spółki modelu opartego na wartości przeszacowanej pojawia się ryzyko, że spółki będą często zmieniać polityki rachunkowości na zasadzie preferencji wyceny w danym roku;
- Większość proponowanych zmian do Ustawy idzie w kierunku jej uproszczenia, a opcja 2 oddala nas od zakładanego zbliżenia się rachunkowości do przepisów podatkowych.

Natomiast za opcją 2 przedstawiono następujące uzasadnienie:

- Problem braku możliwości przeszacowania dotyczy w szczególności jednostki, które zmuszone są składać wnioski o likwidację bądź rozpoczęcie postępowania upadłościowego, gdyż według wartości księgowej ich środki trwałe są bliskie zeru.
- Brak możliwości ustawowego przeszacowania sprawia, że wartość majątku jest nierealna szczególnie w odniesieniu do gruntów czy nieruchomości (niektóre spółki chcąc urealnić swój majątek uciekają do przeklasyfikowywania części majątku, najczęściej gruntów do działalności inwestycyjnej, aby w ten sposób urealnić wartość majątku, którym dysponuje dana jednostka);
- Możliwość przeszacowania spowoduje urealnienie wartości środków trwałych, które nie były przeszacowane od dłuższego czasu oraz urealnienie amortyzacji, a co za tym idzie możliwość stworzenia rezerwy gotówkowej na odtworzenie majątku;
- Przy tej opcji pojawia się też realna możliwość ujawnienia i ponownego rozpoczęcia amortyzowania obiektów, które zostały już w pełni umorzone;

- Opcja 2 wydaje się części interesariuszy korzystniejsza z perspektywy inwestora. Szczególnie w odniesieniu do gruntów i nieruchomości, ocena potencjalnego inwestora może się znacząco zmienić jeśli będzie on miał do dyspozycji wskaźniki uwzględniające bieżące szacunki, szczególnie w przypadku wycen dokonanych przez rzeczoznawców;
- Aby ograniczyć ryzyka podniesione przez zwolenników opcji 1, zaproponowano wprowadzenie obowiązku badania sprawozdania finansowego spółek, które zdecydowałyby się wyceniać środki trwałe według modelu opartego na wartości przeszacowanej;
- Alternatywnie, w kontekście wprowadzenia obowiązku badania w przypadku, gdy spółka zdecyduje się zastosować model oparty na wartości przeszacowanej pojawiła się także propozycja, aby weryfikacja operatów szacunkowych nie wykonanych przez rzeczoznawców, mogła podlegać usłudze atestacyjnej - potwierdzenia prawidłowości odzwierciedlenia w księgach rachunkowych dokonanej wyceny, a nie badania całego sprawozdania finansowego (ograniczenie tylko do weryfikacji prawidłowości wyceny);
- Pojawiło się również zdanie, że jeśli z opcji 2 (zastosowania modelu opartego na wartości przeszacowanej) miałyby skorzystać jedynie kilka jednostek, to warto tą opcję rozważyć oraz, że należy również rozważyć możliwość wyceny jedynie w kontekście gruntów, gdyż jest to obecnie problem np. wielu spółdzielni mieszkaniowych.

Zakres zmian [można zaznaczyć wiele obszarów]

- Wyodrębniona (samodzielna/ niezależna) zmiana w ramach Ustawy
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Standardu
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Rozporządzenia
- Zmiana Ustawy **oraz** obowiązujących Standardów, Rozporządzeń lub innych przepisów o rachunkowości
- Opracowanie nowego Standardu / Rozporządzenia
- Opracowanie Wytucznych Stosowania
- Zmiana w obrębie innych (nie dotyczących bezpośrednio rachunkowości) przepisach prawa*
- Konieczność opracowania skomplikowanych przepisów przejściowych
- Znaczący wpływ zmian na inne przepisy Ustawy
- Wydanie Komunikatu MF/ interpretacji w innej ustalonej formie
- ...

**) Przepisy, których dotyczy zmiana będą wskazane w treści rekomendacji*

****) Szczegóły dotyczących tych przepisów przejściowych będą podane w treści rekomendacji, jeśli będzie to możliwe do sformułowania na tym etapie projektu]*

3.6.8. Definicja kosztu wytworzenia środka trwałego

- Definicja kosztu wytworzenia środka trwałego/Średni (6.8.25.)

Odwołanie do aktu prawnego

Cenę nabycia i koszt wytworzenia środków trwałych regulują art. 28 ust. 1 pkt 1) i 2) oraz ust. 3 i 8 Ustawy.

Skrócony (syntetyczny) opis problemu

Ustawa zawiera szczegółową definicję kosztu wytworzenia produktów i równocześnie stosunkowo ograniczone wytyczne dotyczące kosztu wytworzenia środków trwałych.

Rekomendacja

a. Opis proponowanej zmiany

- Proponujemy wprowadzenie zmian do wskazanych powyżej przepisów Ustawy poprzez:
 - Wprowadzenie do Ustawy ogólnego przepisu przepisu stanowiącego, że aktywa i zobowiązania są wyceniane w koszcie historycznym, chyba że Ustawa stanowi inaczej;
 - Wskazanie, iż w przypadku składnika aktywów koszt historyczny obejmuje ogół nakładów (kosztów), których poniesienie było niezbędne i bezpośrednio wykorzystane do nabycia/ wytworzenia tego składnika aktywów lub zwiększenia jego wartości. W sytuacji, gdy z nabyciem nie wiąże się poniesienie nakładów przez jednostkę, koszt historyczny ustala się w sposób, który wiernie odzwierciedla treść danej transakcji (wyjaśniony w standardzie).
 - Wskazanie, iż w przypadku zobowiązań koszt historyczny obejmuje kwotę korzyści otrzymanych w związku z pierwotnym rozpoznaniem zobowiązania.
- Szczegółowa definicja ceny nabycia i kosztu wytworzenia powinna zostać wprowadzona na poziomie dedykowanego standardu, który definiowałby cenę nabycia i koszt wytworzenia w zależności od kontekstu oraz sposobu pozyskania konkretnego składnika aktywów, przykładowo:
 - Nabycie składnika z zewnątrz;
 - Wytworzenie produktów (uwzględnienie obecnego KSR 13);
 - Wytworzenie składników aktywów innych niż produkty wytworzone przez jednostkę (obecny KSR 11 oraz tworzony obecnie standard dotyczący wartości niematerialnych mogłyby się wówczas odwoływać do tego standardu);
 - Pozyskanie składnika na skutek wymiany (obecne Stanowisko KSR w sprawie ujęcia transakcji zamiany składnika aktywów niepieniężnych na inny składnik aktywów niepieniężnych);
 - Pozyskanie takich składników jak uprawnienia do emisji oraz świadectwa pochodzenia (obecne Stanowisko KSR w sprawie księgowego ujęcia uprawnień do emisji gazów cieplarnianych oraz Stanowisko w sprawie księgowego ujęcia

- praw majątkowych wynikających ze świadectw pochodzenia energii wytworzonej w odnawialnych źródłach energii);
- Składniki otrzymane w darowiźnie, itd.

b. Uzasadnienie w przypadku rezygnacji z wprowadzenia zmian w danym obszarze problematycznym (jeśli wystąpią)

Nie dotyczy.

c. Wskazanie umiejscowienia w odpowiednim akcie prawnym i w jakim miejscu w strukturze

Wprowadzenie do Ustawy (rozdział poświęcony definicjom) przepisu o treści wskazanej w rekomendacji powyżej oraz usunięcie szczegółowych przepisów zawartych w art. 28 ust. 3 i 8.

d. Stanowiska odrębne, rozbieżności, decyzje do podjęcia (jeśli wystąpią)

Nie dotyczy.

Zakres zmian [można zaznaczyć wiele obszarów]

- Wyodrębniona (samodzielna/ niezależna) zmiana w ramach Ustawy
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Standardu
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Rozporządzenia
- Zmiana Ustawy **oraz** obowiązujących Standardów, Rozporządzeń lub innych przepisów o rachunkowości
- Opracowanie nowego Standardu / Rozporządzenia
- Opracowanie Wytucznych Stosowania
- Zmiana w obrębie innych (nie dotyczących bezpośrednio rachunkowości) przepisach prawa*
- Konieczność opracowania skomplikowanych przepisów przejściowych
- Znaczący wpływ zmian na inne przepisy Ustawy
- Wydanie Komunikatu MF/ interpretacji w innej ustalonej formie
- ...

**) Przepisy, których dotyczy zmiana będą wskazane w treści rekomendacji*

***) Szczegóły dotyczących tych przepisów przejściowych będą podane w treści rekomendacji, jeśli będzie to możliwe do sformułowania na tym etapie projektu]*

3.7. Nieruchomości inwestycyjne

3.7.1. Definicja nieruchomości w budowie

- Definicja nieruchomości w budowie/Średni (6.8.2.)

Odwołanie do aktu prawnego

Definicja środków trwałych w budowie znajduje się w Art. 3. ust. 1 pkt 16).

Skrócony (syntetyczny) opis problemu

Ustawa zawiera definicję środków trwałych w budowie, lecz nie definiuje i nie określa sposobu prezentacji oraz wyceny nieruchomości inwestycyjnych w toku budowy.

Rekomendacja

a. Opis proponowanej zmiany

Sugerujemy aby na poziomie Art. 3 ust. 1 pkt 17) oraz na poziomie tzw. wzoru bilansu doprecyzować, iż inwestycje w nieruchomości obejmują również nieruchomości inwestycyjne w budowie.

Uzasadnienie:

Doprecyzowanie definicji jest konieczne ze względu na rozbieżności interpretacyjne wśród interesariuszy.

b. Uzasadnienie w przypadku rezygnacji z wprowadzenia zmian w danym obszarze problematycznym (jeśli wystąpią)

Nie dotyczy.

c. Wskazanie umiejscowienia w odpowiednim akcie prawnym i w jakim miejscu w strukturze

Zmiana Art. 3. ust. 1 pkt 16) Ustawy.

d. Stanowiska odrębne, rozbieżności, decyzje do podjęcia (jeśli wystąpią)

Nie dotyczy.

Zakres zmian [można zaznaczyć wiele obszarów]

- Wyodrębniona (samodzielna/ niezależna) zmiana w ramach Ustawy
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Standardu
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Rozporządzenia
- Zmiana Ustawy **oraz** obowiązujących Standardów, Rozporządzeń lub innych przepisów o rachunkowości
- Opracowanie nowego Standardu / Rozporządzenia
- Opracowanie Wytucznych Stosowania
- Zmiana w obrębie innych (nie dotyczących bezpośrednio rachunkowości) przepisach prawa*
- Konieczność opracowania skomplikowanych przepisów przejściowych
- Znaczący wpływ zmian na inne przepisy Ustawy

- Wydanie Komunikatu MF/ interpretacji w innej ustalonej formie
- ...

**) Przepisy, których dotyczy zmiana będą wskazane w treści rekomendacji*

***) Szczegóły dotyczących tych przepisów przejściowych będą podane w treści rekomendacji, jeśli będzie to możliwe do sformułowania na tym etapie projektu]*

3.7.2. Reklasyfikacje pomiędzy poszczególnymi rodzajami aktywów

- Reklasyfikacje pomiędzy poszczególnymi rodzajami aktywów/ Średni (6.8.4.)

Odwołanie do aktu prawnego

Definicja inwestycji oraz innych aktywów, a także kwestie dotyczące ich reklasyfikacji do inwestycji są uregulowane w art. 3 ust. 1 pkt 15), 17), 32 c) Ustawy oraz KSR 11 6.26 b).

Skrócony (syntetyczny) opis problemu

Ustawa nie odnosi się w sposób kompletny do kwestii reklasyfikacji pomiędzy poszczególnymi rodzajami aktywów. Brakuje np. odniesienia do reklasyfikacji z inwestycji do środków trwałych, podczas gdy uregulowana jest reklasyfikacja ze środków trwałych do nieruchomości (pośrednio w art. 3 ust. 1 pkt 32c).

Dodatkową kwestią problematyczną są obecne wytyczne art. 3 ust. 1 pkt 32c) oraz KSR 6.26b), zgodnie z którymi, gdy dla nieruchomości inwestycyjnych stosowany jest model wyceny do wartości godziwej, przepisy pozwalają na ujęcie całego efektu wyceny do wartości godziwej na moment reklasyfikacji **do wyniku finansowego roku** - bez jednoczesnego wskazania w jakich przypadkach taka reklasyfikacja jest zasadna.

Rekomendacja

a. Opis proponowanej zmiany

Proponujemy, aby na poziomie Ustawy wprowadzić odrębny przepis (np. w rozdziale poświęconym definicjom) stanowiący, iż reklasyfikacja składnika aktywów następuje w wyniku zmiany w sposobie wykorzystywania danego składnika aktywów. Taka aktualizacja definicji umożliwiłaby kompletne odniesienie się do wszystkich przypadków reklasyfikacyjnych.

W związku z powyższym:

- Na poziomie KSR 11 (np. w sekcji “Przekwalifikowanie z nieruchomości inwestycyjnych”); lub
- Na poziomie opracowywanego przez KSR standardu dotyczącego nieruchomości inwestycyjnych (który ma przewidywać uregulowanie reklasyfikacji składników aktywów)

proponujemy doprecyzować moment oraz warunki umożliwiające reklasyfikację, np. poprzez wskazanie, że reklasyfikacja jest zasadna, gdy jest to uzasadnione, poparte konkretnymi działaniami i nie oparte wyłącznie na intencji zarządu.

W szczególności proponowane by było wprowadzenie przepisu stanowiącego, iż nieruchomości zaklasyfikowane uprzednio jako nieruchomości inwestycyjne podlegają reklasyfikacji na zapasy w momencie podjęcia przez jednostkę decyzji oraz konkretnych działań w związku ze sprzedażą takich składników aktywów, przy czym jednostka ujmuje te zapasy w cenie nabycia stanowiącej w tym przypadku wartość godziwą nieruchomości inwestycyjnej. Warunkiem przeklasyfikowania na zapasy powinno być jednak to, iż obrót nieruchomościami stanowi podstawowy przedmiot działalności jednostki.

Ponadto, zgodnie z rekomendacjami, które zostaną przedstawione w odniesieniu do inwestycji (zgodnie z którymi efekt wyceny inwestycji byłby odnoszony na kapitał), efekt wyceny nieruchomości inwestycyjnych byłby odnoszony do kapitału z aktualizacji wyceny a nie do rachunku wyników (ewentualnie z wyłączeniem spółek dla których zarządzanie i posiadanie nieruchomości stanowi działalność operacyjną).

Uzasadnienie:

Doprecyzowanie warunków zmian klasyfikacji aktywów trwałych, szczególnie w przypadku zmian skutkujących ujęciem zysków lub strat w rachunku wyników, które uszczelnia przypadki reklasyfikacji oraz zapobieganie różnicom interpretacyjnym wśród interesariuszy.

b. Uzasadnienie w przypadku rezygnacji z wprowadzenia zmian w danym obszarze problematycznym (jeśli wystąpią)

Nie dotyczy.

c. Wskazanie umiejscowienia w odpowiednim akcie prawnym i w jakim miejscu w strukturze

- Zmiany do wskazanych powyżej art. 3 ust. 1 pkt 15), 17), 32 c) Ustawy.
- KSR 11, KSR nt nieruchomości inwestycyjnych - w opracowaniu.

d. Stanowiska odrębne, rozbieżności, decyzje do podjęcia (jeśli wystąpią)

Nie dotyczy.

Zakres zmian [można zaznaczyć wiele obszarów]

- Wyodrębniona (samodzielna/ niezależna) zmiana w ramach Ustawy
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Standardu
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Rozporządzenia
- Zmiana Ustawy **oraz** obowiązujących Standardów, Rozporządzeń lub innych przepisów o rachunkowości
- Opracowanie nowego Standardu / Rozporządzenia
- Opracowanie Wytycznych Stosowania
- Zmiana w obrębie innych (nie dotyczących bezpośrednio rachunkowości) przepisach prawa*

- Konieczność opracowania skomplikowanych przepisów przejściowych
- Znaczący wpływ zmian na inne przepisy Ustawy
- Wydanie Komunikatu MF/ interpretacji w innej ustalonej formie
- ...

**) Przepisy, których dotyczy zmiana będą wskazane w treści rekomendacji*

***) Szczegóły dotyczących tych przepisów przejściowych będą podane w treści rekomendacji, jeśli będzie to możliwe do sformułowania na tym etapie projektu]*

3.7.3. Klasyfikacja wartości niematerialnych, środków trwałych i inwestycji w nieruchomości jako długo- i krótkoterminowych

- Klasyfikacja wartości niematerialnych, środków trwałych i inwestycji w nieruchomości jako długo- i krótkoterminowych/ Średni (6.8.5.)

Odwołanie do aktu prawnego

Definicje wartości niematerialnych i prawnych, środków trwałych oraz inwestycji są zawarte w art. 3 ust. 1 pkt 14), 15) i 17) Ustawy.

Skrócony (syntetyczny) opis problemu

Brak jest konsekwencji w zakresie regulacji - definicja inwestycji nie zawiera ograniczenia warunku czasowego, a wg Załącznika 1 Ustawy - inwestycje w nieruchomości są jedynie długoterminowe.

Równocześnie pojawiły się postulaty ze strony interesariuszy dotyczące wprowadzenie osobnej kategorii w ramach aktywów - Aktywa długoterminowe przeznaczone do zbycia.

Rekomendacja

a. Opis proponowanej zmiany

- Rekomendujemy, aby nie dodawać do wzoru bilansu pozycji krótkoterminowych inwestycji w nieruchomości (co jest spójne z obecnym tzw. wzorem bilansu), gdyż nieruchomość inwestycyjna utrzymywana w celu generowania korzyści jest z założenia inwestycją klasyfikowaną jako długoterminowa.
- Uważamy, że rzeczowe aktywa trwałe, nieruchomości inwestycyjne, wartości niematerialne zaklasyfikowane jako aktywa długoterminowe, powinny pozostawać aktywami długoterminowymi do momentu ich zbycia, nawet w przypadku, gdy oczekuje się, że takie zbycie nastąpi w terminie krótszym niż w ciągu następnych 12 miesięcy – możnaby rozważyć wprowadzenie takiego doprecyzowania na poziomie Ustawy – np. jako rozwinięcie obecnych zapisów art. 3 ust. 1 pkt 13) lub 18). Tym samym nie sugerujemy wprowadzania dodatkowej kategorii aktywów i pasywów analogicznej do MSSF 5 - Aktywa trwałe przeznaczone do sprzedaży (i powiązane z nimi zobowiązania).

- Równocześnie, w przypadku zaistnienia takich okoliczności proponowalibyśmy wprowadzenie (np. w formie uzupełnienia do "Projektu stanowiska Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie wykazywania działalności przewidzianej do zaprzestania lub zaprzestanej oraz ujawniania informacji na ten temat") obowiązku odpowiednich ujawnień obejmujących rodzaj i wartość księgową takich aktywów oraz, ewentualnie, kwotę planowanego zbycia, jeśli jednostka jest w stanie ją określić.

Uzasadnienie:

Proponowane zmiany mają na celu zaadresowanie wątpliwości użytkowników Ustawy dotyczących prezentacji aktywów długoterminowych (przede wszystkim nieruchomości inwestycyjnych przeznaczonych do sprzedaży) w krótkim horyzoncie czasowym.

b. Uzasadnienie w przypadku rezygnacji z wprowadzenia zmian w danym obszarze problematycznym (jeśli wystąpią)

Nie dotyczy.

c. Wskazanie umiejscowienia w odpowiednim akcie prawnym i w jakim miejscu w strukturze

- Zmiana art. 3 ust. 1 pkt 13) lub 18) Ustawy;
- Opracowanie standardu o układzie i treści sprawozdań finansowych

d. Stanowiska odrębne, rozbieżności, decyzje do podjęcia (jeśli wystąpią)

Nie dotyczy.

Zakres zmian [można zaznaczyć wiele obszarów]

- Wyodrębniona (samodzielna/ niezależna) zmiana w ramach Ustawy
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Standardu
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Rozporządzenia
- Zmiana Ustawy **oraz** obowiązujących Standardów, Rozporządzeń lub innych przepisów o rachunkowości
- Opracowanie nowego Standardu / Rozporządzenia
- Opracowanie Wytocznych Stosowania
- Zmiana w obrębie innych (nie dotyczących bezpośrednio rachunkowości) przepisach prawa*
- Konieczność opracowania skomplikowanych przepisów przejściowych
- Znaczący wpływ zmian na inne przepisy Ustawy
- Wydanie Komunikatu MF/ interpretacji w innej ustalonej formie
- ...

**) Przepisy, których dotyczy zmiana będą wskazane w treści rekomendacji*

***) Szczegóły dotyczących tych przepisów przejściowych będą podane w treści rekomendacji, jeśli będzie to możliwe do sformułowania na tym etapie projektu]*

3.7.4. Klasyfikacja wartości niematerialnych, środków trwałych i inwestycji w nieruchomości jako długo- i krótkoterminowych

- Brak wystarczających wytycznych dotyczących ujęcia skutków przeszacowania nieruchomości inwestycyjnych/Niski (6.8.68.)

Odwołanie do aktu prawnego

Regulacje dotyczące ujęcia w pozostałych kosztach i przychodach operacyjnych, kosztów i przychodów związanych z utrzymywaniem nieruchomości oraz wartości niematerialnych i prawnych zaliczonych do inwestycji, w tym także z aktualizacją wartości tych inwestycji zawiera definicja przychodów i kosztów operacyjnych znajdująca się w art. 3 ust.1 pkt 32).

Skrócony (syntetyczny) opis problemu

Obecnie sposób ujęcia przeszacowania nieruchomości inwestycyjnych można wywnioskować jedynie z definicji pozostałych przychodów i kosztów operacyjnych (art. 3 ust. 1 pkt. 32c), co powoduje trudności interpretacyjne wśród użytkowników Ustawy.

Rekomendacja

a. Opis proponowanej zmiany

Proponujemy uzupełnienie art. 35 ust. 4 Ustawy o wytyczne dotyczące ujęcia skutków przeszacowania nieruchomości inwestycyjnych w celu zachowania kompletności. Jednocześnie zwracamy uwagę, że w punkcie 3.12.1 zaproponowano odnoszenie skutków zmian wyceny nieruchomości inwestycyjnych do kapitału z przeszacowania wraz przeklasyfikowaniem efektu takiej wyceny do rachunku zysków i strat na moment zbycia nieruchomości.

b. Uzasadnienie w przypadku rezygnacji z wprowadzenia zmian w danym obszarze problematycznym (jeśli wystąpią)

Nie dotyczy.

c. Wskazanie umiejscowienia w odpowiednim akcie prawnym i w jakim

Zmiana Art. 35 ust. 4 Ustawy.

d. Stanowiska odrębne, rozbieżności, decyzje do podjęcia (jeśli wystąpią)

Nie dotyczy.

Zakres zmian [można zaznaczyć wiele obszarów]

- Wyodrębniona (samodzielna/ niezależna) zmiana w ramach Ustawy
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Standardu

- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Rozporządzenia
- Zmiana Ustawy **oraz** obowiązujących Standardów, Rozporządzeń lub innych przepisów o rachunkowości
- Opracowanie nowego Standardu / Rozporządzenia
- Opracowanie Wytycznych Stosowania
- Zmiana w obrębie innych (nie dotyczących bezpośrednio rachunkowości) przepisach prawa*
- Konieczność opracowania skomplikowanych przepisów przejściowych
- Znaczący wpływ zmian na inne przepisy Ustawy
- Wydanie Komunikatu MF/ interpretacji w innej ustalonej formie
- ...

**) Przepisy, których dotyczy zmiana będą wskazane w treści rekomendacji*

***) Szczegóły dotyczących tych przepisów przejściowych będą podane w treści rekomendacji, jeśli będzie to możliwe do sformułowania na tym etapie projektu]*

3.8. Aktywa niematerialne

3.8.1. Definicja, nieokreślony okres użytkowania, koszty ulepszania wartości niematerialnych i prawnych

- Definicja wartości niematerialnych i prawnych/ Średni (6.8.1.)
- Nieokreślony okres użytkowania wartości niematerialnych i prawnych/ Średni (6.8.20.)
- Koszty ulepszenia wartości niematerialnych i prawnych/ Średni (6.8.21.)

Odwołanie do aktu prawnego

Art. 3. ust.1 pkt. 14) wprowadza definicję wartości niematerialnych i prawnych.

Art. 28 ust. 1 pkt. 1 reguluje sposób wyceny środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych.

Art. 33 ust. 1 wskazuje, które przepisy mają zastosowanie do wyceny wartości niematerialnych i prawnych oraz sposobów dokonywania od nich odpisów amortyzacyjnych.

Skrócony (syntetyczny) opis problemu

Wśród użytkowników Ustawy pojawiają się wątpliwości, dotyczące klasyfikacji jako wartości niematerialnych i prawnych różnego rodzaju nabywanych praw oraz korzyści (nie wynikających z podpisanych umów prawnych). Dodatkowo obecna definicja wartości niematerialnych i prawnych zawiera wymóg co najmniej 12-miesięcznego okresu ekonomicznej użyteczności, a tym samym wyklucza ujmowanie jako wartości niematerialnych i prawnych krótkoterminowych licencji na oprogramowanie lub licencji filmowych.

Dodatkowo, na rynku istnieje również rozbieżność zdań dotycząca dopuszczalności braku amortyzacji wartości niematerialnych (w tym wartości firmy).

Na gruncie obecnie obowiązujących przepisów wyłączona została możliwość zwiększenia wartości początkowej wartości niematerialnej i prawnej o koszty jej ulepszenia.

Rekomendacja

a. Opis proponowanej zmiany

Definicja wartości niematerialnych

Na poziomie Ustawy, proponowane byłoby wprowadzenie definicji wartości niematerialnych zbliżonej do definicji zawartej w Międzynarodowym Standardzie Rachunkowości 38 "Wartości niematerialne" ("MSR 38") obejmującej następujące elementy:

- Możliwy do zidentyfikowania niepieniężny składnik aktywów, nie mający postaci fizycznej;
- Spełniający dodatkowo kryteria takie jak możliwość wyodrębnienia lub wynikający z praw umownych lub innych praw wynikających z przepisów (z wyłączeniem prawa do otrzymania przyszłych usług);
- Kontrolowany przez jednostkę;
- Dla którego istnieje możliwość wiarygodnej wyceny kosztu nabycia.

W szczególności nowa definicja pomijałaby:

- Sformułowanie 'prawne',
- Kryterium minimalnego 12 miesięcznego okresu użyteczności.

Szczegółowe wytyczne dotyczące uznawania aktywów niematerialnych byłyby określone w opracowywanym standardzie dotyczącym wartości niematerialnych.

Koszty ulepszenia

Proponowane byłoby również wprowadzenie możliwości kapitalizacji kosztów ulepszenia wartości niematerialnych i prawnych, pod warunkiem, że spełniają one definicję wartości niematerialnych (kryteria ujmowania).

Okres amortyzacji

W kontekście amortyzacji rekomendujemy wprowadzenie maksymalnego okresu amortyzacji wynoszącego 10 lat dla wszystkich wartości niematerialnych, także dla tych, gdzie jednostka nie jest w stanie określić okresu ekonomicznej użyteczności. Zastosowanie innego, dłuższego okresu amortyzacji byłoby możliwe w szczególnych, uzasadnionych przypadkach określonych w standardzie (z wyłączeniem wartości firmy i kosztów prac rozwojowych) - proponowany zapis na

poziomie Ustawy stanowiłyby: “Z wyłączeniem wartości firmy i kosztów prac rozwojowych, jednostka przyjmuje okres amortyzacji nieprzekraczający 10 lat, chyba że uzasadnione jest przyjęcie innego, dłuższego określonego okresu amortyzacji lub innej metody amortyzacji.”

Uzasadnienie

Proponowane zmiany mają na celu zaadresowanie wątpliwości użytkowników dotyczących ujmowania niektórych nabywanych korzyści i praw, rozszerzenie definicji na krótkoterminowe wartości niematerialne oraz, z drugiej strony, wprowadzenie ograniczeń w przyjmowanym okresie amortyzacji.

b. Uzasadnienie w przypadku rezygnacji z wprowadzenia zmian w danym obszarze problematycznym (jeśli wystąpią)

Nie dotyczy.

c. Wskazanie umiejscowienia w odpowiednim akcie prawnym i w jakim miejscu w strukturze

- Ustawa o rachunkowości - przepisy dotyczące definicji oraz zasad wyceny aktywów niematerialnych;
- Konieczność wprowadzenia wartości niematerialnych do definicji aktywów obrotowych zawartej w Ustawie art. 3 ust. 1 pkt 18) a) “aktywów rzeczowych, o których mowa w pkt 19, **oraz niematerialnych** [...]” ;
- Wzór bilansu - konieczność wprowadzenia dodatkowej pozycji Wartości niematerialne w części B. Aktywa obrotowe.

d. Stanowiska odrębne, rozbieżności, decyzje do podjęcia (jeśli wystąpią)

Nie dotyczy.

Zakres zmian [można zaznaczyć wiele obszarów]

- Wyodrębniona (samodzielna/ niezależna) zmiana w ramach Ustawy
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Standardu
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Rozporządzenia
- Zmiana Ustawy **oraz** obowiązujących Standardów, Rozporządzeń lub innych przepisów o rachunkowości
- Opracowanie nowego Standardu / Rozporządzenia
- Opracowanie Wytucznych Stosowania
- Zmiana w obrębie innych (nie dotyczących bezpośrednio rachunkowości) przepisach prawa*
- Konieczność opracowania skomplikowanych przepisów przejściowych
- Znaczący wpływ zmian na inne przepisy Ustawy

- Wydanie Komunikatu MF/ interpretacji w innej ustalonej formie
- ...

**) Przepisy, których dotyczy zmiana będą wskazane w treści rekomendacji*

***) Szczegóły dotyczących tych przepisów przejściowych będą podane w treści rekomendacji, jeśli będzie to możliwe do sformułowania na tym etapie projektu]*

3.8.2. Doprecyzowanie zapisów dotyczących prac rozwojowych niezakończonych oraz ich kapitalizacja

- Doprecyzowanie zapisów dotyczących prac rozwojowych niezakończonych/Niski (6.8.22.)
- Kapitalizacja prac rozwojowych/Średni (6.8.23.)

Odwołanie do aktu prawnego

Art. 33 ust. 2 wskazuje przypadki, w których koszty zakończonych prac rozwojowych prowadzonych przez jednostkę na własne potrzeby, poniesione przed podjęciem produkcji lub zastosowaniem technologii, mogą zostać zaliczone do wartości niematerialnych i prawnych.

Skrócony (syntetyczny) opis problemu

Brakuje regulacji dotyczących ujmowania ponoszonych kosztów prac rozwojowych, które spełniają kryteria kapitalizacji, ale nie zostały jeszcze zakończone.

Rekomendacja

a. Opis proponowanej zmiany

- Na poziomie Ustawy powinien zostać wprowadzony przepis, który zezwala na kapitalizację prac rozwojowych (**w tym również niezakończonych prac rozwojowych**) przy jednoczesnym zakazie kapitalizacji innych wytworzonych wewnątrznie składników aktywów w przypadku, gdy nie były one nabyte w wyniku transakcji połączenia jednostek gospodarczych lub nabyte w ramach indywidualnej transakcji.
- Szczegółowe kwestie dotyczące kapitalizacji prac rozwojowych powinny zostać natomiast uregulowane na poziomie standardu dotyczącego wartości niematerialnych (standard w opracowaniu), z jednoczesnym uregulowaniem kwestii kosztu nabycia i wytworzenia w kolejnym, odrębnym standardzie dedykowanym tym kwestiom (standard proponowany do utworzenia - definiujący m.in. uzasadniony koszt/ nakład). W standardzie dedykowanym wartościom niematerialnym powinny być natomiast określone takie kwestie jak np. od kiedy jednostka powinna rozpocząć kapitalizację oraz w jaki sposób jednostka powinna prezentować prace rozwojowe na poszczególnych etapach ich realizacji.

Uzasadnienie:

Obecne przepisy Ustawy nie określają momentu rozpoczęcia kapitalizacji nakładów na prace rozwojowe. W praktyce często moment kapitalizacji kosztów prac rozwojowych według Ustawy jest wcześniejszy niż według MSR 38, tj. kapitalizowane są wszystkie koszty od momentu, gdy prace wchodzą w fazę prac rozwojowych, a warunki podane w art. 33 ust. 2 używane są wyłącznie do ustalenia, kiedy takie prace można przenieść z innych aktywów (często koszty takie gromadzone są na rozliczeniach międzyokresowych kosztów) do wartości niematerialnych i prawnych. Proponowane zmiany mają na celu uregulowanie tych kwestii w sposób jednoznaczny.

b. Uzasadnienie w przypadku rezygnacji z wprowadzenia zmian w danym obszarze problematycznym (jeśli wystąpią)

Nie dotyczy.

c. Wskazanie umiejscowienia w odpowiednim akcie prawnym i w jakim miejscu w strukturze

- Usunięcie z Ustawy obecnych szczegółowych przepisów dotyczących prac rozwojowych;
- Opracowanie standardu dotyczącego wartości niematerialnych.

d. Stanowiska odrębne, rozbieżności, decyzje do podjęcia (jeśli wystąpią)

Nie dotyczy.

Zakres zmian [można zaznaczyć wiele obszarów]

- Wyodrębniona (samodzielna/ niezależna) zmiana w ramach Ustawy
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Standardu
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Rozporządzenia
- Zmiana Ustawy **oraz** obowiązujących Standardów, Rozporządzeń lub innych przepisów o rachunkowości
- Opracowanie nowego Standardu / Rozporządzenia
- Opracowanie Wytucznych Stosowania
- Zmiana w obrębie innych (nie dotyczących bezpośrednio rachunkowości) przepisach prawa*
- Konieczność opracowania skomplikowanych przepisów przejściowych
- Znaczący wpływ zmian na inne przepisy Ustawy
- Wydanie Komunikatu MF/ interpretacji w innej ustalonej formie
- ...

**) Przepisy, których dotyczy zmiana będą wskazane w treści rekomendacji*

***) Szczegóły dotyczących tych przepisów przejściowych będą podane w treści rekomendacji, jeśli będzie to możliwe do sformułowania na tym etapie projektu]*

3.9. Zapasy

3.9.1. Wycena zapasów obowiązkowych

- Wycena zapasów obowiązkowych/Średni (6.8.33.)

Odwołanie do aktu prawnego

Wycena zapasów jest uregulowana art. 34 ust. 4 pkt. 1-4 oraz dodatkowo Krajowy Standard Rachunkowości Nr 13 „Koszt wytworzenia jako podstawa wyceny produktów” (“KSR 13”) (w odniesieniu do kosztu wytworzenia produktów).

Skrócony (syntetyczny) opis problemu

Ustawa nie reguluje kwestii ujęcia i wyceny zapasów w przypadku, gdy jednostka jest zobowiązana do utrzymywania określonego poziomu zapasu obowiązkowego lub gdy ekonomicznie lub technicznie niemożliwe jest wykorzystanie całego zapasu (np. zapas produktu ropopochodnego w zbiorniku podziemnym).

Rekomendacja

a. Opis proponowanej zmiany

Proponujemy wprowadzenie odpowiednich opisanych poniżej wytycznych albo na poziomie odrębnego standardu dotyczącego zapasów (obecny KSR 13 reguluje tylko kwestię ustalania kosztu wytworzenia produktów) albo na poziomie obecnego KSR 11 jako uzupełnienie tego standardu (wprowadzenie definicji zapasów “technicznych”):

Opcja 1 dotycząca ujęcia zapasów “technicznych” jako składnika środka trwałego:

W sytuacji, gdy zapas “techniczny” jest niezbędny do utrzymania środka trwałego, a jednocześnie oczekuje się, że w przyszłości będzie możliwość jego wydobycia ze zbiornika w przypadku jego likwidacji, wówczas taki zapas stanowiłby wartość rezydualną danego środka trwałego (zbiornika). Jeśli natomiast w przyszłości nie oczekuje się, że zapas “techniczny” zostanie wydobyty, wówczas wartość rezydualna reprezentująca ten zapas wynosiłaby zero. W przypadku wartości rezydualnej większej od zera, jednostka byłaby zobowiązana do jej cyklicznej weryfikacji i wyceny w cenie nabycia nie wyższej niż cena sprzedaży netto. W związku z brakiem możliwości stosowania podejścia opartego na komponentach (jak w Międzynarodowym Standardzie Rachunkowości 16 “Rzeczowe aktywa trwałe” (“MSR 16”)) na gruncie polskich przepisów o rachunkowości kwoty amortyzacji będą się wahać (a w skrajnym przypadku amortyzacja może zostać wstrzymana). Z tą opcją mogą się wiązać dodatkowe komplikacje w przypadku wykonywania testów na utratę wartości (ze względu na fakt, iż przyszła wartość zdyskontowana do wartości bieżącej może być różna od ceny bieżącej danego zapasu).

Opcja 2 dotycząca ujęcia zapasów “technicznych” (możliwych do wydobycia na moment likwidacji zbiornika) jako **zapasu długoterminowego**: W związku z tym, że zapasy “techniczne”

(np. w przypadku gazu) stanowią przez cały okres użytkowania zbiornika nie konkretny zasób gazu, ale określony jego poziom, który należy w danym zbiorniku utrzymywać, można byłoby przyjąć definicję zapasu "technicznego" jako zapasu długoterminowego. W związku z powyższym pojawiłaby się również konieczność **dodania do wzoru bilansu** pozycji zapasów długoterminowych prezentowanych w ramach aktywów trwałych wraz z **wprowadzeniem do Ustawy definicji** stanowiącej, iż są to zapasy, co do których nie oczekuje się ich zbycia lub zużycia w ciągu roku lub w ciągu cyklu gospodarczego.

W tym przypadku można rozważyć dwa podejścia do metody wyceny:

- (1) Opcja (2a) - analogicznie jak w przypadku uznania rezerwy technicznej za składnik środka trwałego - tj. wartość gazu technologicznego dla każdej lokalizacji byłaby traktowana jako odrębna jednostka rozliczeniowa (ang. unit of account), co oznacza, że byłaby wyłączona z kalkulacji rozchodu i wyceniana wg ceny nabycia nie wyższej niż cena sprzedaży netto;
- (2) Opcja (2b) - zapasy długoterminowe są traktowane jako jedna jednostka rozliczeniowa (ang. unit of account) łącznie z zapasami krótkoterminowymi i uwzględniane w kalkulacji rozchodu całości zapasu.

Finalna rekomendacja

Wstępne rozmowy z interesariuszami nt proponowanych opcji wskazały, że zdania są podzielone, jednak opcja nr 2 zdobyła więcej pozytywnych głosów.

Po pierwsze, opcja nr 2 wydaje się prostsza do zastosowania, ponieważ doliczanie wartości zapasów do wartości rezydualnej środka trwałego (opisane powyżej w przypadku opcji nr 1) może stwarzać komplikacje natury technicznej.

Argumentem wskazywanym za opcją nr 2 jest również to, że kategoria zapasu długoterminowego mogłaby również zostać wykorzystana do innego typu składników aktywów - zapasów, nie będących zapasem technicznym np. części zastępczych (do maszyn w spółkach, które napotykają ryzyko częstych zmian technologicznych swoich produktów), tzw. land bank (występujący w działalności deweloperskiej, gdzie gromadzone są potencjalne przestrzenie pod przyszłe projekty, co do których jest wiedza, że w ciągu 2-3 najbliższych lat nie zostaną rozpoczęte ze względu cykl operacyjny).

W przypadku zapasów długoterminowych do dalszego rozważenia pozostaje kwestia umiejscowienia w bilansie takiej pozycji - w grupie aktywów trwałych bądź aktywów obrotowych. W toku dalszych prac Projektowych można również rozważyć opcję nr 3, będąca połączeniem opcji 1 i 2, w której niektóre składniki majątku, które mogłyby zostać zaklasyfikowane jako zapas długoterminowy powinny być amortyzowane, ponieważ tracą wartość pomimo, iż nie są środkiem trwałym.

b. Uzasadnienie w przypadku rezygnacji z wprowadzenia zmian w danym obszarze problematycznym (jeśli wystąpią)

Nie dotyczy.

c. Wskazanie umiejscowienia w odpowiednim akcie prawnym i w jakim miejscu w strukturze

Uzupełnienie zapisów istniejących standardów.

d. Stanowiska odrębne, rozbieżności, decyzje do podjęcia (jeśli wystąpią)

W związku z tym, iż proponujemy dwie alternatywne opcje rozwiązania wskazanego problemu, na dalszym etapie projektu jedna z nich powinna zostać wybrana jako preferowana.

Zakres zmian [można zaznaczyć wiele obszarów]

- Wyodrębniona (samodzielna/ niezależna) zmiana w ramach Ustawy
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Standardu
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Rozporządzenia
- Zmiana Ustawy **oraz** obowiązujących Standardów, Rozporządzeń lub innych przepisów o rachunkowości
- Opracowanie nowego Standardu / Rozporządzenia
- Opracowanie Wytocznych Stosowania
- Zmiana w obrębie innych (nie dotyczących bezpośrednio rachunkowości) przepisach prawa*
- Konieczność opracowania skomplikowanych przepisów przejściowych
- Znaczący wpływ zmian na inne przepisy Ustawy
- Wydanie Komunikatu MF/ interpretacji w innej ustalonej formie
- ...

**) Przepisy, których dotyczy zmiana będą wskazane w treści rekomendacji*

***) Szczegóły dotyczących tych przepisów przejściowych będą podane w treści rekomendacji, jeśli będzie to możliwe do sformułowania na tym etapie projektu]*

3.9.2. Wycena wytworzonych filmów, oprogramowania i podobnych składników

- Wycena wytworzonych filmów, oprogramowania i podobnych składników/Średni (6.8.34.)

Odwołanie do aktu prawnego

Wycena wytworzonych filmów, oprogramowania komputerów, projektów typowych i podobnych składników, przeznaczonych do sprzedaży jest uregulowana art. 34 ust. 3.

Skrócony (syntetyczny) opis problemu

W praktyce powstają wątpliwości dotyczące stosowania powyższego przepisu - nie jest bowiem jasne, w jaki sposób należy ujmować i prezentować przychody i koszty wynikające z tego typu

transakcji. Wątpliwości dotyczą również tego, czy powyższe przepisy odnoszą się do majątku obrotowego.

Rekomendacja

a. Opis proponowanej zmiany

Proponujemy usunięcie z Ustawy przepisu art. 34 ust. 3, a kwestie związane z takimi produktami, powinny zostać zaadresowane przez jednostkę przy wykorzystaniu innych istniejących już przepisów i definicji np. dla wartości niematerialnych czy zapasów - z uwagi na specyficzny charakter tej kwestii ewentualne uregulowania szczegółowe powinny być prowadzone na poziomie standardów (standard dotyczący wartości niematerialnych lub standard dotyczący zapasów).

b. Uzasadnienie w przypadku rezygnacji z wprowadzenia zmian w danym obszarze problematycznym (jeśli wystąpią)

Nie dotyczy.

c. Wskazanie umiejscowienia w odpowiednim akcie prawnym i w jakim miejscu w strukturze

Usunięcie szczegółowego przepisu z Ustawy oraz wprowadzenie wytycznych na poziomie planowanego do utworzenia standardu dotyczącego wartości niematerialnych.

d. Stanowiska odrębne, rozbieżności, decyzje do podjęcia (jeśli wystąpią)

Na tym etapie Projektu - nie dotyczy.

Zakres zmian [można zaznaczyć wiele obszarów]

- Wyodrębniona (samodzielna/ niezależna) zmiana w ramach Ustawy
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Standardu
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Rozporządzenia
- Zmiana Ustawy **oraz** obowiązujących Standardów, Rozporządzeń lub innych przepisów o rachunkowości
- Opracowanie nowego Standardu / Rozporządzenia
- Opracowanie Wytycznych Stosowania
- Zmiana w obrębie innych (nie dotyczących bezpośrednio rachunkowości) przepisach prawa*
- Konieczność opracowania skomplikowanych przepisów przejściowych
- Znaczący wpływ zmian na inne przepisy Ustawy
- Wydanie Komunikatu MF/ interpretacji w innej ustalonej formie
- ...

**) Przepisy, których dotyczy zmiana będą wskazane w treści rekomendacji*

***) Szczegóły dotyczących tych przepisów przejściowych będą podane w treści rekomendacji, jeśli będzie to możliwe do sformułowania na tym etapie projektu]*

3.9.3. Wycena zapasów niejednorodnych

- Wycena zapasów niejednorodnych/Niski (6.8.35.)

Odwołanie do aktu prawnego

Wycena zapasów w drodze szczegółowej identyfikacji rzeczywistych cen (kosztów) tych składników jest uregulowana art. 34 ust. 4 pkt. 4.

Skrócony (syntetyczny) opis problemu

Zgodnie z Ustawą dokonuje się rozchodu zapasów jednakowych albo uznanych za jednakowe w drodze szczegółowej identyfikacji rzeczywistych cen (kosztów) tych składników aktywów, które dotyczą ściśle określonych przedsięwzięć, niezależnie od daty ich zakupu lub wytworzenia. Nie jest jednak jasne, w jaki sposób możliwe jest ustalenie, że określone zapasy dotyczą ściśle określonych przedsięwzięć, skoro są jednakowe/uznane za jednakowe z innymi zapasami. Międzynarodowy Standard Rachunkowości 2 "Zapasy" ("MSR 2") w pkt 24 stanowi, że "Takie podejście jest odpowiednie w stosunku do pozycji przeznaczonych do konkretnych przedsięwzięć, niezależnie od tego, czy pozycje zostały zakupione, czy wyprodukowane", ale jednocześnie mówi, że "szczegółowa identyfikacja ceny nabycia lub kosztu wytworzenia nie jest odpowiednia w przypadku dużej ilości pozycji zapasów będących pozycjami wzajemnie wymienialnymi."

Rekomendacja

a. Opis proponowanej zmiany

Proponujemy, aby na poziomie Ustawy doprecyzować, iż wskazany powyżej przepis z pkt 4) ma zastosowanie wyłącznie wtedy, gdy dobra nie są jednakowe/uznane za jednakowe.

b. Uzasadnienie w przypadku rezygnacji z wprowadzenia zmian w danym obszarze problematycznym (jeśli wystąpią)

Nie dotyczy.

c. Wskazanie umiejscowienia w odpowiednim akcie prawnym i w jakim miejscu w strukturze

Modyfikacja zapisu w Ustawie.

d. Stanowiska odrębne, rozbieżności, decyzje do podjęcia (jeśli wystąpią)

Na tym etapie Projektu - nie dotyczy.

Zakres zmian [można zaznaczyć wiele obszarów]

- Wyodrębniona (samodzielna/ niezależna) zmiana w ramach Ustawy
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Standardu
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Rozporządzenia
- Zmiana Ustawy **oraz** obowiązujących Standardów, Rozporządzeń lub innych przepisów o rachunkowości
- Opracowanie nowego Standardu / Rozporządzenia
- Opracowanie Wytycznych Stosowania
- Zmiana w obrębie innych (nie dotyczących bezpośrednio rachunkowości) przepisach prawa*
- Konieczność opracowania skomplikowanych przepisów przejściowych
- Znaczący wpływ zmian na inne przepisy Ustawy
- Wydanie Komunikatu MF/ interpretacji w innej ustalonej formie
- ...

**) Przepisy, których dotyczy zmiana będą wskazane w treści rekomendacji*

***) Szczegóły dotyczących tych przepisów przejściowych będą podane w treści rekomendacji, jeśli będzie to możliwe do sformułowania na tym etapie projektu]*

3.9.4. Wycena zapasów w cenach ewidencyjnych

- Wycena zapasów w cenach ewidencyjnych/Niski (6.8.36.)

Odwołanie do aktu prawnego

Zasady dotyczące wyceny i ewidencji składników rzeczowych aktywów obrotowych w księgach rachunkowych są uregulowane art. 34 ust. 2.

Skrócony (syntetyczny) opis problemu

Przepisy Ustawy pozwalają na stosowanie do wyceny zapasów cen ewidencyjnych z uwzględnieniem różnic między tymi cenami a rzeczywistymi cenami ich nabycia, zakupu albo kosztami wytworzenia, lecz jednocześnie wymagają, aby na dzień bilansowy wartość zapasów doprowadzić do ceny nabycia/kosztu wytworzenia (nie wyższych od cen sprzedaży). Nie dotyczy to produktów gotowych, produktów w toku i półproduktów, jeżeli do ich ewidencji stosuje się koszty planowane, w tym normatywne, różnice zaś między planowanymi, a rzeczywistymi kosztami wytworzenia są nieznaczne.

W praktyce jednostki stosujące ceny ewidencyjne do wyceny zapasów, rozliczają odchylenia pomiędzy cenami ewidencyjnymi a cenami rzeczywistymi i wyceniają na dzień bilansowy zapasy wg cen ewidencyjnych skorygowanych o rozliczenie odchylenia. Z przepisów art. 34 ust. 2 wynika że, takie rozwiązanie jest dopuszczalne. Doprowadzenie wyceny towarów i materiałów na każdy dzień bilansowy do rzeczywistych cen nabycia/kosztu wytworzenia może stanowić znaczące obciążenia dla jednostek

Rekomendacja

a. Opis proponowanej zmiany

Proponujemy wprowadzenie do Ustawy następującego przepisu upraszczającego:

Proponujemy, aby na poziomie Ustawy należało pozostawić obowiązek wyceny zapasów wg jednej z trzech metod rozchodu, przy czym w uzasadnionych przypadkach możliwa by była ewidencja zapasów w cenach ewidencyjnych. Wówczas na poziomie standardu można by wprowadzić zapis stanowiący, iż w przypadku gdy stosuje metodę średniej ważonej, to jedna z metod może być zastosowanie metody wg cen ewidencyjnych z uwzględnieniem rozliczania odchyleń proporcjonalnie do wartości wg cen ewidencyjnych.

b. Uzasadnienie w przypadku rezygnacji z wprowadzenia zmian w danym obszarze problematycznym (jeśli wystąpią)

Nie dotyczy.

c. Wskazanie umiejscowienia w odpowiednim akcie prawnym i w jakim miejscu w strukturze

Doprecyzowanie przepisu Ustawy.

d. Stanowiska odrębne, rozbieżności, decyzje do podjęcia (jeśli wystąpią)

Na tym etapie Projektu - nie dotyczy.

Zakres zmian [można zaznaczyć wiele obszarów]

- Wyodrębniona (samodzielna/ niezależna) zmiana w ramach Ustawy
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Standardu
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Rozporządzenia
- Zmiana Ustawy **oraz** obowiązujących Standardów, Rozporządzeń lub innych przepisów o rachunkowości
- Opracowanie nowego Standardu / Rozporządzenia
- Opracowanie Wytucznych Stosowania
- Zmiana w obrębie innych (nie dotyczących bezpośrednio rachunkowości) przepisach prawa*
- Konieczność opracowania skomplikowanych przepisów przejściowych
- Znaczący wpływ zmian na inne przepisy Ustawy
- Wydanie Komunikatu MF/ interpretacji w innej ustalonej formie
- ...

**) Przepisy, których dotyczy zmiana będą wskazane w treści rekomendacji*

***) Szczegóły dotyczących tych przepisów przejściowych będą podane w treści rekomendacji, jeśli będzie to możliwe do sformułowania na tym etapie projektu]*

3.10. Inwentaryzacja

3.10.1. Sposób przeprowadzenia inwentaryzacji

- Sposób przeprowadzenia inwentaryzacji – wykorzystanie systemów informatycznych/Wysoki (6.7.1.)

Odwołanie do aktu prawnego

Przepisy zawarte w art. 26 ust. 1 regulują zasady przeprowadzania inwentaryzacji przez jednostki oraz wyznaczają moment jej przeprowadzenia na ostatni dzień każdego roku obrotowego. Ponadto wskazują enumeratywnie katalog aktywów podlegających inwentaryzacji wraz z odniesieniem do konkretnych metod inwentaryzacji dotyczących tych aktywów.

Przepisy zawarte w art. 27 ust. 2 regulują zasady ujmowania ujawnionych w toku inwentaryzacji różnic między stanem rzeczywistym a stanem wykazany, nakazując zrobienie tego w księgach rachunkowych tego roku obrotowego, na który przypadał termin inwentaryzacji.

Skrócony (syntetyczny) opis problemu

Metody przeprowadzania inwentaryzacji środków trwałych nie wykorzystują dzisiejszych możliwości technologicznych, lecz zakładają, że zespoły spisowe osobiście wizytują lokalizacje, w których znajdują się środki trwałe i dokonują liczenia w sposób manualny. W rzeczywistości spółki posiadające jako środki trwałe, np.

- terminale, z których korzystają indywidualne osoby (lub przedsiębiorcy),
- paczkomaty,
- urządzenia techniczne (serwery, komputery, anteny) itp.,
- inne środki trwałe podłączone do systemów monitoringu lub innych systemów weryfikacji,

są w stanie sprawdzić istnienie i prawidłowość funkcjonowania tych środków trwałych, wykorzystując możliwości połączenia internetowego z każdym indywidualnym środkiem trwałym, sprawdzając sygnał internetowy i łącząc się z konkretnym urządzeniem. Nawet gdyby takie urządzenie było fizycznie uszkodzone, np. miało wgniecenia (czego nie da się stwierdzić na odległość), nie jest to istotne dla wartości, funkcjonowania i przydatności ekonomicznej tego urządzenia.

Dodatkowo, przepisy wynikające z art. 27 ust. 2 nie uwzględniają stosowanego przez niektóre jednostki (głównie instytucje bankowe) automatycznego procesu zamykania ksiąg rachunkowych w systemach rachunkowych. Systemy stosowane przez te jednostki nie posiadają czasami funkcji „otwartego okresu”, co powoduje trudności w zastosowaniu się do wymogu ujęcia różnic inwentaryzacyjnych w księgach rachunkowych tego roku obrotowego, na który przypadał termin inwentaryzacji.

Rekomendacja

a. Opis proponowanej zmiany

W zakresie **metody inwentaryzacji środków trwałych** rekomendujemy, aby Ustawa wskazywała na cele inwentaryzacji (bez sztywnego definiowania metody), np. poprzez wskazanie w art. 26, że inwentaryzacji środków trwałych dokonuje się metodą spisu z natury lub inną metodą pozwalającą wiarygodnie ocenić stan oraz przydatność objętych inwentaryzacją środków trwałych.

W szczególności, rekomendowane byłoby aby kierunek zmian w tym obszarze uwzględniał postęp technologiczny, digitalizację, oraz zmiany w przepisach były możliwie neutralne technologicznie, tak, aby użytkownik realizował nadrzędny cel inwentaryzacji, ale nie był ograniczony konkretną technologią, lub brakiem możliwości użycia technologii.

Ustawa powinna określać:

- a) Co jest nadrzędnym celem inwentaryzacji - np. ustalenie faktycznego stanu zdefiniowanych składników aktywów - inwentaryzacja aktywów i pasywów dokonywana jest w każdym okresie sprawozdawczym w celu wiarygodnego ustalenia ich rzeczywistego stanu oraz rzetelnej prezentacji w rocznym sprawozdaniu finansowym.
- b) Enumeratywne wskazanie które składniki aktywów podlegają inwentaryzacji - bez zmian w stosunku do katalogu aktywów aktualnie przedstawionych w Ustawie;
- c) Zasadę, że metoda inwentaryzacji powinna być dostosowana do danego składnika aktywów (lub ewentualnie wprost dopuszczać pośrednią metodę inwentaryzacji pomiędzy spisem z natury, a weryfikacją dokumentacji (Inwentaryzacji dokonuje się w trybie i w sposób ustalony i udokumentowany przez kierownika jednostki. Fizyczny pomiar zapasów można przeprowadzić również przy użyciu technik pośrednich, które są wiarygodne i odpowiednio uzasadnione.).
- d) Ewentualnie definicję inwentaryzacji, która mogłaby wskazywać, że inwentaryzacja to proces:
 - i) sprawdzenia / weryfikacji za pomocą różnych metod parametrów fizycznych i wartościowych poszczególnych składników aktywów jednostki na określony dzień,
 - ii) porównania wyników tej weryfikacji z danymi księgowymi,
 - iii) wyjaśniania ujawnionych w toku inwentaryzacji różnic między stanem rzeczywistym, a stanem wykazany w księgach rachunkowych,
 - iv) oraz rozliczenia różnic w księgach rachunkowych.

W przypadku, gdyby były potrzebne bardziej szczegółowe zapisy w przepisach w zakresie inwentaryzacji rekomendujemy przeniesienie je do dedykowanego rozporządzenia/standardu.

Dodatkowo, rekomendujemy opracowanie rozwiązania (dla wybranej grupy jednostek, np. banków) dopuszczającego ujmowanie różnic inwentaryzacyjnych w kolejnym roku obrotowym.

Uzasadnienie:

W związku z tym, że jednym z celów inwentaryzacji jest ocena stanu oraz przydatności objętych inwentaryzacją składników aktywów, co może stanowić przesłankę do dokonania testów na trwałą utratę wartości, zasadne jest aby zastosowana metoda weryfikacji umożliwiała dokonanie wiarygodnej oceny. Dokonanie takiej oceny może wymagać specjalistycznej wiedzy, w szczególności technicznej i technologicznej, a potwierdzenie zdatności do użytkowania może wymagać przeprowadzenia stosownych prób. Alokowanie zespołów spisowych z odpowiednim przygotowaniem merytorycznym do weryfikacji wszystkich składników może być niewykonalny w przypadku składników aktywów rozproszonych w wielu lokalizacjach i/lub ekonomicznie nieuzasadnione, a dodatkowo może być obciążony błędem w ocenie zdatności do użytkowania.

Nowoczesne metody monitoringu zasobów IT – pozwalają w sposób zdalny na nadzór nad infrastrukturą IT i podobnymi urządzeniami (często w czasie rzeczywistym), celem oceny prawidłowości funkcjonowania i potwierdzenia stanu zasobów.

Dopasowanie właściwej metody do składnika aktywów pozwoli na większą precyzję w ocenie, oraz pozwoli jednostkom zminimalizować koszty przeprowadzenia procedury inwentaryzacji, przy jednoczesnej możliwości weryfikacji aktywów w trybie ciągłym.

b. Uzasadnienie w przypadku rezygnacji z wprowadzenia zmian w danym obszarze problematycznym (jeśli wystąpią)

Nie dotyczy.

c. Wskazanie umiejscowienia w odpowiednim akcie prawnym i w jakim miejscu w strukturze

- Modyfikacja przepisów art. 26 Ustawy
- Opracowanie nowego standardu dotyczącego inwentaryzacji.

d. Stanowiska odrębne, rozbieżności, decyzje do podjęcia (jeśli wystąpią)

W trakcie dyskusji nad potencjalnymi zmianami pojawiły się głosy odmienne wśród interesariuszy. Zwrócono uwagę, że ogólny opis dotyczący metody przeprowadzenia inwentaryzacji, oraz możliwość wybrania innej metody niż spis z natury, może być wykorzystywany przez jednostki i doprowadzić w efekcie do braku wykonania przez nie inwentaryzacji. Zauważono również, że proces inwentaryzacji jest kluczowy szczególnie dla jednostek małych i średnich, które nie mają dostępu do technologii o jakich piszemy w rekomendacji i dla nich spis z natury jest często jedynym sposobem dokonania poprawnej oceny stanu i ilości majątku. Dlatego wszelkiego rodzaju modyfikacje Ustawy w tym zakresie powinny zostać najpierw dopasowane do realiów działalności gospodarczej w Polsce.

Dodatkowo, w trakcie dyskusji nad zagadnieniem, pojawiła się propozycja wprowadzenia obowiązku opisu metod i terminów inwentaryzacji w politykach rachunkowości jednostki.

Pojawiło się również stanowisko odmienne rekomendujące usunięcie z Ustawy w całości rozdziału 3, ze wskazaniem w jednym artykule, że podstawą do sporządzenia sprawozdania powinna być przeprowadzana inwentaryzacja.

W zakresie sformułowania obowiązku inwentaryzacji pozostałych kategorii aktywów i pasywów pojawiło się stanowisko odmienne, zgodnie z którym enumeratywne wskazanie nie jest zasadne.

W zakresie ewentualnego dopuszczenia ujmowania różnic inwentaryzacyjnych w kolejnym roku obrotowym przez wybrane jednostki (np. banki) pojawiło się stanowisko odmienne, zgodnie z którym taka zmiana nie jest zasadna, gdyż obecne przepisy dopuszczają kierowanie się przez jednostkę zasadą istotności i jednostki mogą odstąpić od ujęcia tych różnic gdy są one nieistotne.

Zakres zmian [można zaznaczyć wiele obszarów]

- Wyodrębniona (samodzielna/ niezależna) zmiana w ramach Ustawy
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Standardu
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Rozporządzenia
- Zmiana Ustawy **oraz** obowiązujących Standardów, Rozporządzeń lub innych przepisów o rachunkowości
- Opracowanie nowego Standardu / Rozporządzenia
- Opracowanie Wytycznych Stosowania
- Zmiana w obrębie innych (nie dotyczących bezpośrednio rachunkowości) przepisach prawa*
- Konieczność opracowania skomplikowanych przepisów przejściowych
- Znaczący wpływ zmian na inne przepisy Ustawy
- Wydanie Komunikatu MF/ interpretacji w innej ustalonej formie
- ...

**) Przepisy, których dotyczy zmiana będą wskazane w treści rekomendacji*

***) Szczegóły dotyczących tych przepisów przejściowych będą podane w treści rekomendacji, jeśli będzie to możliwe do sformułowania na tym etapie projektu]*

3.10.2. Inwentaryzacja w magazynach zautomatyzowanych

- Inwentaryzacja w magazynach zautomatyzowanych/Średni (6.7.2)

Odwołanie do aktu prawnego

Przepisy zawarte w art. 26 ust. 2 rozszerzają katalog aktywów podlegających inwentaryzacji drogą spisu z natury o składniki aktywów znajdujące się w jednostce, lecz będące własnością innych jednostek, które to są powierzone tej jednostce do sprzedaży, przechowania, przetwarzania lub używania. Jednocześnie wskazują na obowiązek powiadomienia przez jednostkę (z wyłączeniem jednostek świadczących usługi pocztowe, transportowe, spedycyjne i składowania) wymienionych innych jednostek o wyniku przeprowadzonego spisu.

Skrócony (syntetyczny) opis problemu

Istnieją wątpliwości jak w praktyce przeprowadzić spis z natury towarów w przypadku, gdy dostęp "rzeczywistego sprzedającego" jest ograniczony, tj. np. w sytuacji, gdy magazyn jest w pełni zautomatyzowany i nie przewiduje się możliwości zaprzestania jego funkcjonowania na czas liczenia przez komisję inwentaryzacyjną. Powstaje pytanie, jak postąpić w przypadku magazynów w pełni zautomatyzowanych, kiedy przeprowadzenie fizycznego spisu z natury jest niemożliwe lub znacznie utrudnione.

Warto także rozszerzyć zakres jednostek zwolnionych z obowiązku inwentaryzacji drogą spisu z natury składników aktywów, będących własnością innych jednostek o jednostki świadczące usługi tzw. fulfillmentu (obsługi logistycznej zamówień).

Rekomendacja

a. Opis proponowanej zmiany

Rekomendujemy, aby przepisy dotyczące inwentaryzacji na poziomie Ustawy nie precyzowały dokładnych zasad i sposobu przeprowadzania inwentaryzacji, a jedynie wskazywały na jej cele, zakres (katalog aktywów objętych inwentaryzacją oraz częstotliwość), a bardziej szczegółowe wytyczne znalazły się w dedykowanym obowiązkowym standardzie.

W zakresie zapasów stanowiące własność jednostki, znajdujące się poza jednostką (powierzonych innym podmiotom) sugerujemy oprócz obecnej metody potwierdzania sald, rozszerzenie metod inwentaryzacji o zastosowanie metod podobnych do wskazanych w "Stanowisku KSR w sprawie inwentaryzacji drogą spisu z natury zapasów materiałów, towarów, wyrobów gotowych i półproduktów" w pkt. 57 dotyczącym spisu z natury zapasów w zautomatyzowanych we własnych magazynach wysokiego składowania, tj. poprzez wykorzystanie magazynowych systemów informatycznych (WMS – Warehouse Management System) przy założeniu okresowej (co najmniej na dzień spisu z natury), weryfikacji zgodności rzeczywistych stanów zapasów ze stanami ewidencyjnymi.

Dodatkowo rekomendujemy rozszerzenie katalogu jednostek zwolnionych z obowiązku inwentaryzacji drogą spisu z natury składników aktywów będących własnością innych jednostek w art. 26 ust 2. o jednostki świadczące usługi tzw. fulfillmentu (obsługi logistycznej zamówień).

b. Uzasadnienie w przypadku rezygnacji z wprowadzenia zmian w danym obszarze problematycznym (jeśli wystąpią)

Nie dotyczy.

c. Wskazanie umiejscowienia w odpowiednim akcie prawnym i w jakim miejscu w strukturze

- Modyfikacja przepisów art 26 ust 1, pkt 2) Ustawy
- Opracowanie nowego standardu dotyczącego inwentaryzacji.

d. Stanowiska odrębne, rozbieżności, decyzje do podjęcia (jeśli wystąpią)

Podobnie jak w przypadku rekomendacji dotyczącej obowiązkowego spisu z natury środków trwałych pojawiły się głosy odrębne dotyczące również konieczności pozostawienia obowiązku spisu z natury zapasów ze względu na ryzyko nadinterpretacji jednostek, które mogłyby odejść od jedynej praktycznej i efektywnej metody liczenia majątku.

Zakres zmian [można zaznaczyć wiele obszarów]

- Wyodrębniona (samodzielna/ niezależna) zmiana w ramach Ustawy
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Standardu
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Rozporządzenia
- Zmiana Ustawy **oraz** obowiązujących Standardów, Rozporządzeń lub innych przepisów o rachunkowości
- Opracowanie nowego Standardu / Rozporządzenia
- Opracowanie Wytucznych Stosowania
- Zmiana w obrębie innych (nie dotyczących bezpośrednio rachunkowości) przepisach prawa*
- Konieczność opracowania skomplikowanych przepisów przejściowych
- Znaczący wpływ zmian na inne przepisy Ustawy
- Wydanie Komunikatu MF/ interpretacji w innej ustalonej formie
- ...

**) Przepisy, których dotyczy zmiana będą wskazane w treści rekomendacji*

***) Szczegóły dotyczących tych przepisów przejściowych będą podane w treści rekomendacji, jeśli będzie to możliwe do sformułowania na tym etapie projektu]*

3.10.3. Termin przeprowadzenia inwentaryzacji

- Termin przeprowadzenia inwentaryzacji/Średni (6.7.3.)

Odwołanie do aktu prawnego

Przepisy zawarte w art. 26 ust. 3 pkt 1)-5) uszczegóławiają w jakich sytuacjach uznaje się, iż termin oraz częstotliwość inwentaryzacji (wskazane w art. 26 ust. 1) określonych składników aktywów, zostały dotrzymane.

Skrócony (syntetyczny) opis problemu

W trakcie rozmów z interesariuszami, a także analizy zapytań zgłaszanych w ramach doradztwa księgowego, obserwujemy iż interesariusze wciąż zgłaszają wątpliwości, czy w przypadku stosowania zwolnienia przewidzianego Ustawą i przeprowadzania inwentaryzacji raz w ciągu 2 lub 4 lat, istnieje możliwość jej przeprowadzenia w dowolnym momencie tego okresu, czy też wyłącznie na dzień bilansowy.

Dodatkowo, w przypadku majątku trudno dostępnego, którego inwentaryzacja wymaga np. szerokiego zaangażowania specjalistów / specjalistycznego sprzętu, jest czasochłonna i

wymaga określonych warunków atmosferycznych, przewidziany w Ustawie termin 3 miesięcy przed końcem roku może być niewystarczający.

Istnieją również wątpliwości dotyczące przeprowadzania inwentaryzacji ciągłej – istniejące przepisy nie wydają się być wystarczająco precyzyjne w tym zakresie.

Terminy inwentaryzacji narzucone Ustawą o rachunkowości w obszarze potwierdzania rozrachunków (zakończenie do 15 dnia następnego roku zgodnie z art. 26 ust. 3 pkt 1) Ustawy) nastrożają praktycznych zagadnień do dyskusji w przypadku potwierdzania sald na 31 grudnia. W szczególności spółki ze znaczącymi saldami rozrachunków, wskazują, że termin narzucony przez Ustawę jest niewystarczający.

Rekomendacja

a. Opis proponowanej zmiany

Rekomendujemy wprowadzenie następujących zmian:

- 1) Doprecyzowanie:
 - a) W art. 26, ust 3, pkt 3), że inwentaryzację nieruchomości oraz znajdujących się na terenie strzeżonym innych środków trwałych oraz maszyn i urządzeń wchodzących w skład środków trwałych w budowie przeprowadza się drogą spisu z natury raz na cztery lata w dowolnym dniu roku. Obecnie to doprecyzowanie znajduje się w KSR 11 „Środki trwałe” i docelowo rekomendujemy podniesienie jego rangi jako obowiązkowego do stosowania;
 - b) W art. 26 ust. 3 pkt 2 Ustawy, że inwentaryzację zapasów materiałów, towarów, wyrobów gotowych i półproduktów objętych bieżącą ewidencją ilościowo-wartościową i przechowywanych w strzeżonych składowiskach – przeprowadza się w dowolnym dniu w ciągu 2 lat;
 - c) W art. 26 ust. 3 pkt 4 Ustawy, że inwentaryzację zapasów towarów i materiałów (opakowań) w punktach obrotu detalicznego objętych ewidencją wartościową przeprowadza się w dowolnym dniu danego roku obrotowego;
 - d) W art. 26 ust. 3 pkt 5 Ustawy, że inwentaryzację zapasów drewna w jednostkach prowadzących gospodarkę leśną przeprowadza się w dowolnym dniu danego roku obrotowego.
- 2) W przypadku majątku trudno dostępnego, którego inwentaryzacja wymaga np. szerokiego zaangażowania specjalistów / specjalistycznego sprzętu, jest czasochłonna i wymaga określonych warunków atmosferycznych - rekomendujemy wprowadzenie na poziomie Ustawy lub dedykowanego obowiązkowego standardu:
 - a) Opcja 1: możliwości rozpoczęcia inwentaryzacji w dowolnym momencie roku obrotowego;
 - b) Opcja 2: możliwości inwentaryzacji ciągłej na podobnych zasadach jak wskazano w stanowisku w przypadku zapasów przechowywanych na strzeżonych składowiskach i objętych ilościowo-wartościową ewidencją księgową.
- 3) Zasady w zakresie inwentaryzacji ciągłej umieszczone w stanowisku KSR w sprawie inwentaryzacji drogą spisu z natury zapasów materiałów, towarów, wyrobów gotowych i

półproduktów rekomendujemy przenieść na poziom przepisów prawa (np. do obowiązkowego standardu).

- 4) Wydłużenie terminu zakończenia potwierdzania rozrachunków do 15 dnia następnego roku (w art. 26 ust. 3 pkt 1) Ustawy) do dnia przygotowania sprawozdania finansowego (lub w przeciągu 3 miesięcy od daty, na którą są wykonywane potwierdzenia).

Uzasadnienie:

Zaproponowane powyżej zmiany pozwolą zniwelować część niejasności zgłaszanych przez jednostki, oraz zdejmą ciężar wykonania określonych czynności w restrykcyjnych, trudnych do dotrzymania w praktyce terminach.

b. Uzasadnienie w przypadku rezygnacji z wprowadzenia zmian w danym obszarze problematycznym (jeśli wystąpią)

Podobnie jak w przypadku rekomendacji dotyczącej wprowadzenia innej poza spisem z natury, możliwej metody inwentaryzacji, również w zakresie dowolności terminów pojawiły się w trakcie dyskusji nad zagadnieniem głosy odrębne. W szczególności zgłoszono zastrzeżenie, aby dowolność dotycząca terminów nie dotyczyła np. Jednostek mikro czy małych, które nie posiadają w praktyce problemów opisanych w rekomendacji powyżej, aby czuły one obowiązek sporządzania inwentaryzacji.

c. Wskazanie umiejscowienia w odpowiednim akcie prawnym i w jakim miejscu w strukturze

- Modyfikacja przepisów art. 26 ust.3 Ustawy.
- Opracowanie nowego standardu dotyczącego inwentaryzacji.

d. Stanowiska odrębne, rozbieżności, decyzje do podjęcia (jeśli wystąpią)

W związku z tym, iż proponujemy dwie alternatywne opcje rozwiązania wskazanego problemu, na dalszym etapie projektu jedna z nich powinna zostać wybrana jako preferowana.

Zakres zmian [można zaznaczyć wiele obszarów]

- Wyodrębniona (samodzielna/ niezależna) zmiana w ramach Ustawy
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Standardu
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Rozporządzenia
- Zmiana Ustawy **oraz** obowiązujących Standardów, Rozporządzeń lub innych przepisów o rachunkowości
- Opracowanie nowego Standardu / Rozporządzenia
- Opracowanie Wytucznych Stosowania
- Zmiana w obrębie innych (nie dotyczących bezpośrednio rachunkowości) przepisach prawa*
- Konieczność opracowania skomplikowanych przepisów przejściowych
- Znaczący wpływ zmian na inne przepisy Ustawy

- Wydanie Komunikatu MF/ interpretacji w innej ustalonej formie
- ...

**) Przepisy, których dotyczy zmiana będą wskazane w treści rekomendacji*

***) Szczegóły dotyczących tych przepisów przejściowych będą podane w treści rekomendacji, jeśli będzie to możliwe do sformułowania na tym etapie projektu]*

3.10.4. Potwierdzanie sald

- Potwierdzanie sald/Średni (6.7.4.)

Odwołanie do aktu prawnego

Przepisy zawarte w art. 26 ust. 1 pkt 2) wskazują odpowiednią metodę inwentaryzacji stosowaną w odniesieniu do określonych aktywów finansowych. Metoda obejmuje potwierdzenie stanu wskazanych aktywów wykazanych w księgach rachunkowych jednostki z odpowiednimi dokumentami przekazanymi przez banki i kontrahentów, jak również wyjaśnienie i rozliczenie potencjalnych różnic.

Skrócony (syntetyczny) opis problemu

W praktyce powszechny jest brak odpowiedzi od kontrahentów na potwierdzenia sald.

Papierowa forma potwierdzania sald jest archaiczna. Wytyczne w zakresie formy potwierdzania sald znajdują się wyłącznie w Stanowisku nt. rozrachunków i nie są precyzyjne.

W przypadku podmiotów świadczących usługi masowe istnieją wątpliwości dotyczące możliwości potwierdzania sald z wykorzystaniem algorytmów. Brakuje też możliwości uwzględnienia istotności w tym obszarze Ustawy.

Rekomendacja

a. Opis proponowanej zmiany

W celu zaadresowania praktycznych problemów i obciążeń dla jednostek w zakresie potwierdzania sald należności proponujemy wprowadzenie następujących zmian.

1) W zakresie **formy potwierdzeń sald należności**, rekomendujemy, aby na gruncie Ustawy (w art. 26, ust. 1, pkt 2) lub dedykowanego obowiązkowego standardu doprecyzować, że na potrzeby potwierdzeń sald rozrachunków z kontrahentami forma elektroniczna jest dopuszczalna. Aby przepis był neutralny technologicznie proponujemy wskazanie, że:

- forma potwierdzania stanu wzajemnych rozrachunków została przez strony uzgodniona,
- przekazane informacje zostaną odpowiednio uwierzytelnione (zapewniając oznaczenie tożsamości stron),
- potwierdzenie będzie miało trwałą czytelną postać (podobnie jak dowodu źródłowe w art. 20, ust. 5, pkt 1).

Uzasadnienie:

Takie doprecyzowanie pozwoli wyeliminować wątpliwości pojawiające się w tym zakresie wśród niektórych użytkowników Ustawy, oraz uwzględni konsekwencje dynamicznego rozwoju nowoczesnych rozwiązań w obszarze technologii blockchain, na przykład z wykorzystaniem usługi tzw. "Trwały nośnik".

Technologia Blockchain znajduje coraz więcej zastosowań, zarówno w sektorze publicznym, jaki prywatnym (w różnych branżach - bankowej, energetycznej, itd.). Skala zastosowań rośnie dynamicznie.

Jednym z przykładów, jest tzw. "Trwały nośnik". Ustawa o prawach konsumenta definiuje to pojęcie jako materiał lub narzędzie umożliwiające konsumentowi lub przedsiębiorcy przechowywanie informacji kierowanych osobiście do niego, w sposób umożliwiający dostęp do informacji w przyszłości przez czas odpowiedni do celów, jakim te informacje służą, i które pozwalają na odtworzenie przechowywanych informacji w niezmienionej postaci (art. 2 pkt. 4 ustawy o prawach konsumenta).

"Trwały nośnik" z wykorzystaniem technologii blockchain umożliwia zastąpienie dokumentów fizycznych (papierowych) ich elektronicznymi odpowiednikami, przy jednoczesnym zagwarantowaniu:

- autentyczności, czyli źródła pochodzenia - istnieje możliwość weryfikacji oryginalności dokumentu przez każdy podmiot, któremu zostanie przekazany (np. sąd, organ skarbowy lub biegłego rewidenta), oraz
- integralności, czyli braku ingerencji w treść - takie dokumenty są chronione kryptograficznie – brak możliwości usunięcia pliku bądź dokonania w nim jednostronnych, niezauważalnych zmian,
- niezaprzeczalności - nie da się podważyć wiarygodności zaistnienia faktu potwierdzenia salda.

Dodatkowo technologia ta pozwala na dostęp do dokumentu przez wymagany czas (np. terminy wymagane przepisami prawa).

Te cechy sprawiają, że technologia o której mowa powyżej, mogłaby być rozważana jako zastępstwo dla tradycyjnych potwierdzeń sald w formie papierowej, lub e-mail. Na etapie publikacji tego Raportu są już przykłady zastosowań tej technologii na rynku polskim, np. w sektorze bankowym, lub e-commerce, dlatego podczas przyszłych prac legislacyjnych rekomendujemy wzięcie pod uwagę aktualnego stanu możliwości wykorzystania tej technologii, przykłady wdrożonych rozwiązań na rynku polskim i światowym, celem enumeratywnego wpisania tej formy potwierdzeń jako możliwej do wykorzystania przez jednostki podczas potwierdzania sald lub sformułowanie przepisu w sposób neutralny technologicznie, tj. w taki sposób, że będzie jasne dla użytkownika, że użycie tego sposobu będzie możliwe na gruncie nowo tworzonych regulacji prawnych.

2) Dodatkowo rekomendujemy wprowadzenie na poziomie obowiązkowego standardu możliwości przeprowadzenia w uzasadnionych przypadkach procedury potwierdzania sald

należności w oparciu o systemy informatyczne jednostki - w analogiczny sposób jak dopuszczony jest sposób przeprowadzania spisu z natury zapasów w zautomatyzowanych magazynach wysokiego składowania wskazany w "Stanowisku KSR w sprawie inwentaryzacji drogą spisu z natury zapasów, materiałów, towarów, wyrobów gotowych i półproduktów". Podobnie jak w przypadku zapasów, jednostka musiałaby posiadać system informatyczny, który zapewnia wiarygodne określenie stanu salda należności dla każdego kontrahenta poprzez połączenie z układami pomiarowymi w branży energetycznej lub systemami wykorzystywanymi przez branżę telekomunikacyjną, które automatycznie naliczają należność na podstawie ustalonych wcześniej algorytmów.

Warunkiem umożliwiającym skorzystanie z tego ułatwienia byłoby zapewnienie zgodności sald należności ze stanami wynikającymi z postanowień umownych, taryfy opłat, i zużycia / wykorzystania usługi. Prawdziwość tego założenia byłaby okresowo, co najmniej na dzień wykonywania procedury potwierdzeń, weryfikowana. Weryfikacja mogłaby polegać na wyrywkowym potwierdzaniu sald należności – dla losowo wybranych kontrahentów. Ponadto można rozważyć wyrywkowe sprawdzenie, czy każde saldo / kontrahent podlegało weryfikacji raz na dwa lata (analogicznie jak w przypadku składników majątku objętych ewidencją ilościowo-wartościową znajdujących się w strzeżonych składowiskach w art. 26 ust. 3 pkt 2 Ustawy).

Uzasadnienie:

W przypadku podmiotów świadczących usługi masowe, standardowy sposób inwentaryzacji metodą potwierdzania sald jest praktycznie niewykonalny z uwagi na niski odsetek otrzymywanych odpowiedzi oraz nieekonomiczny z uwagi na znaczne rozproszenie sald (bardzo duża ilość sald o niskiej wartości). Zaproponowane rozwiązania zredukowałyby nadmierne obciążenie związane z tym procesem dla przedstawicieli branży gazowniczej, energetycznej, wodociągowej oraz dostawców usług telekomunikacyjnych.

b. Uzasadnienie w przypadku rezygnacji z wprowadzenia zmian w danym obszarze problematycznym (jeśli wystąpią)

Nie dotyczy.

c. Wskazanie umiejscowienia w odpowiednim akcie prawnym i w jakim miejscu w strukturze

- Modyfikacja przepisów art. 26, ust. 1, pkt 2);
- Opracowanie nowego standardu dotyczącego inwentaryzacji.

d. Stanowiska odrębne, rozbieżności, decyzje do podjęcia (jeśli wystąpią)

Nie dotyczy.

Zakres zmian [można zaznaczyć wiele obszarów]

Wyodrębniona (samodzielna/ niezależna) zmiana w ramach Ustawy

- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Standardu
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Rozporządzenia
- Zmiana Ustawy **oraz** obowiązujących Standardów, Rozporządzeń lub innych przepisów o rachunkowości
- Opracowanie nowego Standardu / Rozporządzenia
- Opracowanie Wytycznych Stosowania
- Zmiana w obrębie innych (nie dotyczących bezpośrednio rachunkowości) przepisach prawa*
- Konieczność opracowania skomplikowanych przepisów przejściowych
- Znaczący wpływ zmian na inne przepisy Ustawy
- Wydanie Komunikatu MF/ interpretacji w innej ustalonej formie
- ...

**) Przepisy, których dotyczy zmiana będą wskazane w treści rekomendacji*

***) Szczegóły dotyczących tych przepisów przejściowych będą podane w treści rekomendacji, jeśli będzie to możliwe do sformułowania na tym etapie projektu]*

3.10.5. Doprecyzowanie rodzajów aktywów i pasywów podlegających inwentaryzacji

- Doprecyzowanie rodzajów aktywów i pasywów podlegających inwentaryzacji/Niski (6.7.5.)

Odwołanie do aktu prawnego

Przepisy zawarte w art. 26 ust. 1 pkt 3) określają metodę inwentaryzacji określonych składników aktywów trwałych, jak również aktywów i pasywów niewymienionych w art. 26 ust. 1 pkt 1) i 2) oraz wymienionych tamże, jeżeli zastosowanie wskazanych metod inwentaryzacji w odniesieniu do tych składników nie było możliwe.

Skrócony (syntetyczny) opis problemu

W art. 26 ust. 1 pkt 3) zawarto sformułowanie dotyczące inwentaryzacji drogą porównania z dokumentami i weryfikacji: "a także aktywów i pasywów niewymienionych w pkt 1 i 2 oraz wymienionych w pkt 1 i 2," – ten przepis budzi wątpliwości jakich aktywów i pasywów dotyczy.

Rekomendacja

a. Opis proponowanej zmiany

Rekomendujemy doprecyzowanie przepisów art. 26 ust. 1 pkt 3) Ustawy poprzez wskazanie wprost innych aktywów i pasywów (niewymienionych w pkt 1 i 2 tego artykułu), do których ten przepis ma zastosowanie poprzez enumeratywne wymienienie rezerw i rozliczeń międzyokresowych, odpisów aktualizujących oraz innych pozycji zgodnie z intencją ustawodawcy.

b. Uzasadnienie w przypadku rezygnacji z wprowadzenia zmian w danym obszarze problematycznym (jeśli wystąpią)

Nie dotyczy.

c. Wskazanie umiejscowienia w odpowiednim akcie prawnym i w jakim miejscu w strukturze

Modyfikacja przepisów art. 26 ust. 1 pkt 3) Ustawy.

d. Stanowiska odrębne, rozbieżności, decyzje do podjęcia (jeśli wystąpią)

W zakresie sformułowania obowiązku inwentaryzacji pozostałych kategorii aktywów i pasywów pojawiło się stanowisko odmienne, zgodnie z którym enumeratywne wskazanie nie jest zasadne.

Zakres zmian [można zaznaczyć wiele obszarów]

- Wyodrębniona (samodzielna/ niezależna) zmiana w ramach Ustawy
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Standardu
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Rozporządzenia
- Zmiana Ustawy **oraz** obowiązujących Standardów, Rozporządzeń lub innych przepisów o rachunkowości
- Opracowanie nowego Standardu / Rozporządzenia
- Opracowanie Wytucznych Stosowania
- Zmiana w obrębie innych (nie dotyczących bezpośrednio rachunkowości) przepisach prawa*
- Konieczność opracowania skomplikowanych przepisów przejściowych
- Znaczący wpływ zmian na inne przepisy Ustawy
- Wydanie Komunikatu MF/ interpretacji w innej ustalonej formie
- ...

**) Przepisy, których dotyczy zmiana będą wskazane w treści rekomendacji*

***) Szczegóły dotyczących tych przepisów przejściowych będą podane w treści rekomendacji, jeśli będzie to możliwe do sformułowania na tym etapie projektu]*

3.11. Leasing

3.11.1. Kryteria klasyfikacji leasingu

- Kryteria klasyfikacji leasingu/Średni (6.8.32.)

Odwołanie do aktu prawnego

Warunki, które muszą być spełnione w umowie pomiędzy finansującym a korzystającym (którzy są zdefiniowani w Ustawie art. 3 ust. 4), aby środki trwałe lub wartości niematerialne i prawne,

przyjęte przez korzystającego na mocy takiej umowy, mogły być zaliczone do aktywów trwałych korzystającego, reguluje Ustawa w art. 3 ust. 4.

Skrócony (syntetyczny) opis problemu

Ustawa wymienia szczegółowo kryteria klasyfikacji leasingu finansowego oraz operacyjnego, podczas gdy jednocześnie są one zawarte i opisane w KSR 5.

Równocześnie w KSR 5 występują postanowienia, które mogą rodzić wątpliwości natury interpretacyjnej dotyczące klasyfikacji aktywów po stronie leasingodawcy: prezentacja takich aktywów jako inwestycje lub ich prezentacja jako należności.

Rekomendacja

a. Opis proponowanej zmiany

Z uwagi na rekomendowane przez nas w innych miejscach tego raportu wprowadzenie obowiązku stosowania KSR (poprzez nadanie im np. formy rozporządzenia), proponujemy usunięcie szczegółowych przepisów dotyczących klasyfikacji leasingu z Ustawy, gdyż zagadnienie klasyfikacji leasingu jest szeroko opisane w KSR 5. W Ustawie należałoby jedynie wskazać, że do środków trwałych korzystającego zalicza się takie składniki aktywów, będące przedmiotem umów leasingu, dzierżawy lub umów o podobnym charakterze, dla których zasadniczo wszystkie ryzyka i korzyści wynikające z korzystania z takiego składnika są przeniesione na korzystającego.

W konsekwencji na poziomie Ustawy proponujemy zawarcie jedynie podstawowych informacji i dodanie zapisu, że w przypadku gdy na jednostkę przechodzą ryzyka i korzyści związane z korzystaniem z aktywa to jednostka powinna ująć w bilansie prawo do użytkowania aktywa i jednocześnie zobowiązanie z tytułu tego prawa do użytkowania. Proponujemy również zmianę terminologii ze środka trwałego w leasingu na prawo do użytkowania aktywa – tak aby terminologia ta byłaby zbliżona do tej zawartej w „MSSF 16”, przy jednoczesnym pozostawieniu modelu dla leasingu w jego dotychczasowym stanie zbliżonym do wymogów Międzynarodowego Standardu Rachunkowości 17 „Leasing” - „MSR 17”. Sugerowana modyfikacja terminologii nie ma wpływu na zmianę kryteriów ani definicji leasingu.

Proponując rekomendacje w zakresie leasingu, zespół projektowy rozważył również scenariusz wprowadzenia do Ustawy modelu zgodnego z MSSF 16 dla wszystkich jednostek. Jednak z przeprowadzonych wśród interesariuszy konsultacji (w tym m.in. z Komitetem Standardów Rachunkowości) wynikało, że model zgodny z MSSF 16 nie jest wskazany ze względu na jego wyższe koszty i większą złożoność zastosowania. Koncepcja ta została w związku z tym zarzucona.

Wszelkie szczegółowe regulacje dotyczące leasingu operacyjnego i finansowego, w tym wytyczne dotyczące klasyfikacji oraz wskazanie co składa się na ryzyko i korzyści wynikające z posiadania składnika aktywów proponujemy doprecyzować na poziomie standardu/rozporządzenia, najprawdopodobniej w formie aktualizacji KSR 5.

b. Uzasadnienie w przypadku rezygnacji z wprowadzenia zmian w danym obszarze problematycznym (jeśli wystąpią)

Nie dotyczy.

c. Wskazanie umiejscowienia w odpowiednim akcie prawnym i w jakim miejscu w strukturze

Modyfikacja przepisów Ustawy.

d. Stanowiska odrębne, rozbieżności, decyzje do podjęcia (jeśli wystąpią)

Nie dotyczy.

Zakres zmian [można zaznaczyć wiele obszarów]

- Wyodrębniona (samodzielna/ niezależna) zmiana w ramach Ustawy
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Standardu
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Rozporządzenia
- Zmiana Ustawy **oraz** obowiązujących Standardów, Rozporządzeń lub innych przepisów o rachunkowości
- Opracowanie nowego Standardu / Rozporządzenia
- Opracowanie Wytucznych Stosowania
- Zmiana w obrębie innych (nie dotyczących bezpośrednio rachunkowości) przepisach prawa*
- Konieczność opracowania skomplikowanych przepisów przejściowych
- Znaczący wpływ zmian na inne przepisy Ustawy
- Wydanie Komunikatu MF/ interpretacji w innej ustalonej formie
- ...

*) Przepisy, których dotyczy zmiana będą wskazane w treści rekomendacji

**) Szczegóły dotyczących tych przepisów przejściowych będą podane w treści rekomendacji, jeśli będzie to możliwe do sformułowania na tym etapie projektu]

3.11.2. Ujawnienia dotyczące leasingu operacyjnego

- Ujawnienia dotyczące leasingu operacyjnego/Średni (6.3.16.)

Odwołanie do aktu prawnego

Obowiązek uwzględnienia w dodatkowych informacjach i objaśnieniach w sprawozdaniach finansowych wartości środków trwałych, które nie podlegają amortyzacji ani umarzania, a są używane przez jednostkę na mocy umów najmu, dzierżawy, umów leasingu i innych podobnych umów, reguluje Załącznik 1, Dodatkowe informacje i objaśnienia: ust. 1 pkt 5).

Skrócony (syntetyczny) opis problemu

Nie jest jasne dla użytkowników Ustawy jaką dokładnie wartość (księgową, rynkową, inną) powinna podać jednostka w tym obszarze.

Rekomendacja

a. Opis proponowanej zmiany

Mając na uwadze naszą rekomendację w zakresie obowiązku stosowania KSR (np. w formie rozporządzeń), rekomendujemy aby szczegółowy zakres ujawnień wymaganych w odniesieniu do umów leasingowych był zdefiniowany na poziomie KSR 5.

Ustawa powinna wskazywać natomiast, że w przypadku umów, które są objęte zakresem KSR 5, wymagania w zakresie ujawnień zawarte są w odpowiednim standardzie.

Przy założeniu zastosowania dwóch rekomendacji opisanych powyżej, na poziomie KSR proponowalibyśmy wprowadzić doprecyzowanie, iż w przypadku umów leasingu operacyjnego ujawnienia wymagają minimalne opłaty leasingowe niezdyskontowane za nieodwoływalny okres leasingu, lub podobnej umowy (najmu/dzierżawy) zamiast ujawniania wartości środków trwałych.

Uzasadnienie:

Uzasadnieniem powyższej rekomendacji jest fakt, iż w przypadku umów o charakterze leasingu operacyjnego i podobnych jednostki mogą nie dysponować informacją o wartości przedmiotu leasingu.

b. Uzasadnienie w przypadku rezygnacji z wprowadzenia zmian w danym obszarze problematycznym (jeśli wystąpią)

Nie dotyczy.

c. Wskazanie umiejscowienia w odpowiednim akcie prawnym i w jakim miejscu w strukturze

Modyfikacja przepisów Ustawy oraz KSR 5.

d. Stanowiska odrębne, rozbieżności, decyzje do podjęcia (jeśli wystąpią)

Nie dotyczy.

Zakres zmian [można zaznaczyć wiele obszarów]

- Wyodrębniona (samodzielna/ niezależna) zmiana w ramach Ustawy
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Standardu
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Rozporządzenia
- Zmiana Ustawy **oraz** obowiązujących Standardów, Rozporządzeń lub innych przepisów o rachunkowości

- Opracowanie nowego Standardu / Rozporządzenia
- Opracowanie Wytycznych Stosowania
- Zmiana w obrębie innych (nie dotyczących bezpośrednio rachunkowości) przepisach prawa*
- Konieczność opracowania skomplikowanych przepisów przejściowych
- Znaczący wpływ zmian na inne przepisy Ustawy
- Wydanie Komunikatu MF/ interpretacji w innej ustalonej formie
- ...

**) Przepisy, których dotyczy zmiana będą wskazane w treści rekomendacji*

****) Szczegóły dotyczących tych przepisów przejściowych będą podane w treści rekomendacji, jeśli będzie to możliwe do sformułowania na tym etapie projektu]*

3.11.3. Leasing finansowy z perspektywy korzystającego

- Leasing finansowy z perspektywy korzystającego/Średni (6.3.6.)

Odwołanie do aktu prawnego

Sposób sporządzania rachunku przepływów pieniężnych w jednostkach gospodarczych reguluje art. 48b, dodatkowo załączniki 1-3 do Ustawy zawierają wzory sprawozdań finansowych, w tym bilansu, rachunku zysków i strat, a także informacji dodatkowych, które jednostki gospodarcze są zobowiązane przedstawiać w swoich sprawozdaniach finansowych zgodnie z obowiązującymi przepisami prawa.

Skrócony (syntetyczny) opis problemu

W Ustawie nie zostało wskazane, w jaki sposób zaprezentować wydatki z tytułu leasingu finansowego z punktu widzenia korzystającego w rachunku przepływów pieniężnych.

Rekomendacja

a. Opis proponowanej zmiany

W zakresie prezentacji leasingu w rachunku przepływów pieniężnych odnotowujemy, że w Krajowym Standardzie Rachunkowości Nr 1 „Rachunek przepływów pieniężnych” (“KSR 1”) jest już odpowiedni zapis dotyczący ujmowania leasingu z perspektywy korzystającego w rachunku przepływów pieniężnych. Jeżeli zastosowanie będzie miała nasza rekomendacja aby KSR stały się obowiązkowe (np. przyjmując formę rozporządzenia), wówczas nie będą potrzebne dodatkowe zmiany. Jeśli natomiast obowiązkowość KSR miałaby zostać ograniczona bądź nie wprowadzona, wówczas rekomendowalibyśmy przeniesienie zapisu z KSR 1 do Ustawy.

Proponujemy także wprowadzenie w formie aktualizacji do KSR 1 wymogu ujawnienia transakcji niekasowych (przez analogię do transakcji bezgotówkowych z Międzynarodowym Standardem Rachunkowości 7 “Sprawozdanie z przepływu środków pieniężnych” - “MSR 7”); do

wykorzystania definicja z KSR 1: "operacje niepieniężne, a więc niepowodujące wpływu lub wydatku środków pieniężnych lub ich ekwiwalentów").

Dodatkowo proponujemy uspoźnienie zapisów dotyczących prezentacji należności leasingowej na poziomie KSR 5, gdyż niektórzy interesariusze zgłaszali wątpliwości w tym zakresie, wynikające z tego, iż w definicjach zawartych w punktach 3.26 i 3.27, mowa jest o inwestycjach leasingowych brutto oraz netto, podczas gdy punkt 8.1 nakazuje ujęcie należności z tytułu umowy leasingowej jako długoterminowe i krótkoterminowe aktywa finansowe z tytułu należności.

W związku z tym proponujemy ujednoczenie nazewnictwa w sposób taki, aby jednoznacznie wskazać pozycję we wzorze bilansu.

b. Uzasadnienie w przypadku rezygnacji z wprowadzenia zmian w danym obszarze problematycznym (jeśli wystąpią)

Nie dotyczy.

c. Wskazanie umiejscowienia w odpowiednim akcie prawnym i w jakim miejscu w strukturze

Modyfikacja przepisów KSR 1 oraz KSR 5.

d. Stanowiska odrębne, rozbieżności, decyzje do podjęcia (jeśli wystąpią)

Nie dotyczy.

Zakres zmian [można zaznaczyć wiele obszarów]

- Wyodrębniona (samodzielna/ niezależna) zmiana w ramach Ustawy
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Standardu
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Rozporządzenia
- Zmiana Ustawy **oraz** obowiązujących Standardów, Rozporządzeń lub innych przepisów o rachunkowości
- Opracowanie nowego Standardu / Rozporządzenia
- Opracowanie Wytycznych Stosowania
- Zmiana w obrębie innych (nie dotyczących bezpośrednio rachunkowości) przepisach prawa*
- Konieczność opracowania skomplikowanych przepisów przejściowych
- Znaczący wpływ zmian na inne przepisy Ustawy
- Wydanie Komunikatu MF/ interpretacji w innej ustalonej formie
- ...

**) Przepisy, których dotyczy zmiana będą wskazane w treści rekomendacji*

***) Szczegóły dotyczących tych przepisów przejściowych będą podane w treści rekomendacji, jeśli będzie to możliwe do sformułowania na tym etapie projektu]*

3.12. Inwestycje i instrumenty finansowe

3.12.1. Rewizja regulacji dotyczących rachunkowości instrumentów finansowych oraz inwestycji ogółem

- Należności i zobowiązania handlowe jako zobowiązania finansowe/Średni (6.8.6.)
- Różnica między wartością otrzymanych finansowych składników aktywów, a zobowiązaniem zapłaty za nie/Niski (6.3.12.)
- Objęcie odpisem należności niewymagalnych, w sytuacji, gdy część wymagalna jest przeterminowana/Średni (6.8.38.)
- Odpisy na należności w sytuacji znacznego wzrostu ryzyka nieodzyskiwalności/Średni (6.8.39.)
- Rewizja przepisów dotyczących ujmowania oraz wyceny aktywów i zobowiązań finansowych/Średni (6.8.40.)
- Koszty przeprowadzenia i ujęcia transakcji – rewizja zapisów przepisów Ustawy i Rozporządzenia o instrumentach finansowych/Niski (6.8.42.)
- Dopuszczalne zasady wyceny – rewizja zapisów przepisów Ustawy i Rozporządzenia o instrumentach finansowych/Niski (6.8.43)
- Wycena instrumentów finansowych w momencie reklasyfikacji/Niski (6.8.46.)
- Emisja papierów wartościowych z dyskontem/Średni (6.8.53.)
- Brak wystarczających wytycznych dotyczących ujęcia skutków przeszacowania nieruchomości inwestycyjnych/Niski(6.8.68.)

Odwołanie do aktu prawnego

Kwestie instrumentów finansowych, inwestycji i rachunkowości zabezpieczeń są uregulowane w Ustawie przez szereg przepisów dotyczących definicji, sposobu wyceny oraz ujmowania efektów tej wyceny, m.in:

- art. 3 ust. 1 pkt 17) - 18);
- art. 3 ust. 1 pkt 23), 24), 25) i 27);
- art. 28 ust. 1 pkt 1a), 3), 4), 5), 7) i 7a);
- art. 28 ust. 8a;
- art. 28 ust. 11;
- art. 28a;

- art. 35 ust. 1;
- art. 35 ust. 3 i 4;
- art. 35 ust. 6 i 7;
- art. 35b;
- art. 39 ust. 4 oraz
- Załącznik 1, Dodatkowe informacje i objaśnienia: ust. 1 pkt 14).

Skrócony (syntetyczny) opis problemu

Rekomendowane jest przeprowadzenie rewizji regulacji dotyczących rachunkowości instrumentów finansowych oraz inwestycji ogółem, w szczególności w odniesieniu do sposobów początkowego ujęcia i dalszej wyceny a także w odniesieniu do miejsca odnoszenia efektów tej wyceny.

Rekomendacja

a. Opis proponowanej zmiany

Ogólny opis rekomendowanych zmian w obszarze instrumentów finansowych

Proponowane zmiany mają na celu usystematyzowanie obecnych przepisów, wprowadzenie spójności pomiędzy Ustawą o Rozporządzeniem (tak aby zasady klasyfikacji i wyceny były ujednolicone) oraz uproszczenie stosowanych obecnie zasad.

Proponujemy, aby przepisy dotyczące instrumentów finansowych zawarte w zmienionej Ustawie oraz zmodyfikowanym Rozporządzeniu o instrumentach finansowych i KSR 4 dotyczyły wszystkich podmiotów, przy jednoczesnym:

- Zwolnieniu jednostek mikro i małych (zawartego w Ustawie); oraz
- Dopuszczeniu szczególnych zasad wyceny w odniesieniu do takich instytucji jak banki, ubezpieczyciele i fundusze inwestycyjne (na poziomie Ustawy ogólne zasady wyceny z zaznaczeniem, że opcje wyceny zawarte w Ustawie mogą być uściślone w standardzie sektorowym poprzez nakazanie lub zakazanie stosowania danej opcji wyceny). Ustawa musi wyraźnie wskazywać, że rozporządzenia sektorowe mogą uściślać, w jakich sytuacjach (dla jakich podmiotów) opcje wyceny zawarte w Ustawie mogą/ nie mogą/ lub muszą być stosowane.

Tabela ze szczegółowym opisem jakie obowiązki dotyczyć będą jakich jednostek znajduje się w dalszej części uzasadnienia rekomendacji.

Uzasadnienie:

Istniejące w Ustawie i Rozporządzeniu o instrumentach finansowych rozwiązania dotyczące

klasyfikacji instrumentów finansowych oraz modelu ich wyceny i sposobu odnoszenia skutków tej wyceny są oparte na rozwiązaniach zawartych w nieobowiązującym już Międzynarodowym Standardem Rachunkowości 39 "Instrumenty finansowe ujmowanie i wycena" ("MSR 39"). W odniesieniu do instrumentów dłużnych przewidziane są cztery kategorie (utrzymane do terminu zapadalności, pożyczki i należności, dostępne do sprzedaży oraz wyceniane w wartości godziwej przez rachunek zysków i strat). Z kolei instrumenty kapitałowe mogą się zaliczać do jednej z dwóch kategorii (dostępne do sprzedaży oraz wyceniane w wartości godziwej przez rachunek zysków i strat). Ten sposób klasyfikacji spotkał się z krytyką ze względu na fakt, że po blisko 20 latach obowiązywania MSR 39 większość ze sporządzających oraz użytkowników sprawozdania finansowego miała problem z zaklasyfikowaniem poszczególnych składników do wyżej wymienionych kategorii. W rezultacie dokonano zmiany wprowadzając odrębną klasyfikację zawartą w Międzynarodowym Standardzie Sprawozdawczości Finansowej 9 "Instrumenty finansowe" ("MSSF 9"), o której jest dyskusja poniżej. Z tych samych powodów uważamy, że stosowania klasyfikacji zawartej w MSR 39 nie jest zasadne. Poza wątpliwościami dotyczącymi samej klasyfikacji istnieje również sporo wątpliwości dotyczących na przykład trwałej utraty wartości w przypadku instrumentów dostępnych do sprzedaży (co oznacza "znaczący lub przedłużający się spadek wartości"), czy też wyceny posiadanych jednostek funduszy i odnoszenia jej skutków.

Z kolei MSSF 9 wprowadza rozróżnienie pomiędzy instrumentami dłużnymi oraz instrumentami kapitałowymi. W przypadku instrumentów dłużnych MSSF 9 nakazuje rozważenie dwóch kryteriów:

- (1) modelu biznesowego oraz
- (2) charakterystyki przyszłych przepływów pieniężnych (tzw. test SPPI).

W zależności od oceny tych kryteriów następuje klasyfikacja do jednej z trzech kategorii wyceny:

- (1) wycena w zamortyzowanym koszcie,
- (2) wycena w wartości godziwej przez rachunek zysków i strat oraz
- (3) wycena w wartości godziwej przez pozostałe całkowite dochody wraz z przeniesieniem zysków i strat do wyniku w momencie usunięcia z bilansu instrumentu.

Z kolei instrument kapitałowy musi być wyceniony w wartości godziwej, natomiast standard pozostawia opcję jednorazowej decyzji o odnoszeniu skutków wyceny albo do rachunku zysków i strat albo do pozostałych całkowitych dochodów (bez przeniesienia do wyniku). Naszym zdaniem model stosowany w MSSF 9 jest modelem lepszym niż obowiązujący poprzednio w MSR 39, jednakże model ten zawiera mnóstwo komplikacji ze względu na to, że obejmuje sobą rachunkowość dla instytucji finansowych.

W związku z powyższym nasza rekomendacja jest oparta o zapisy MSSF 9, ale eliminuje szereg komplikacji, które miałyby zastosowanie głównie dla dużych instytucji finansowych, wychodząc z założenia, że takie instytucje np. banki są zobowiązane do stosowania MSSF.

Biorąc pod uwagę, że Ustawa będzie obowiązywać duże nienotowane podmioty z branży niefinansowej, średnie i mniejsze instytucje finansowe nie będące bankami oraz dużą grupę średnich i małych przedsiębiorstw, uważamy za zasadne zaproponowanie modelu uproszczonego w stosunku do modelu przewidzianego przez MSSF 9.

Uproszczenia w stosunku do MSSF 9 polegają na:

- **Braku tzw. testu SPPI** (ang. Solely Payments of Principal and Interests), co w polskiej wersji Standardu tłumaczone jest jako „jedynie spłata kwoty głównej i odsetek od kwoty głównej”) w odniesieniu do aktywów dłużnych wraz z pozostawieniem obowiązku wydzielenia instrumentu wbudowanego jeżeli instrument dłużny ma w sobie cechy pozwalające na wyodrębnienie instrumentu pochodnego. Powyższe rozwiązanie jest spójne z dotychczas stosowanym rozwiązaniem i naszym zdaniem stanowi znaczne uproszczenie w stosunku do wymogów narzuconych przez test SPPI, który miał głównie na celu uregulowanie kwestii niektórych instrumentów finansowych w posiadaniu banków.
- **Bardziej intuicyjnym wyznaczeniu modelu biznesowego** poprzez odwołanie do intencji utrzymywania do terminu wymagalności na moment ujęcia instrumentu dłużnego w księgach rachunkowych. Jednocześnie, jeżeli model biznesowy wskazuje na konieczność wyceny do wartości godziwej danego instrumentu, to odroczenie zysków lub strat w kapitale jest możliwe tylko wtedy, gdy jednostka stwierdzi, że ma intencję i możliwość utrzymywania tego instrumentu przez okres powyżej 12 m-cy od daty zakupu. W przeciwniej sytuacji (tj. brak intencji lub możliwości utrzymywania instrumentu przez okres dłuższy niż 12 m-cy) skutki wyceny do wartości godziwej muszą być odniesione do rachunku zysków i strat. Naszym zdaniem tak uproszczony model jest wystarczający dla podmiotów innych niż banki i duże instytucje finansowe.
- Zastosowania **spójnego** rozwiązania dotyczącego instrumentów finansowych wycenianych **w wartości godziwej przez kapitał**, niezależnie do tego czy są to instrumenty kapitałowe czy dłużne. W przypadku obu tych kategorii wycena do wartości godziwej obejmuje również utratę wartości odnoszoną do kapitału, a przeniesienie skumulowanych zysków i strat do rachunku wyników następuje w momencie zbycia instrumentu.
- Wprowadzeniu **możliwości nie wyceniania nienotowanych instrumentów kapitałowych do wartości godziwej**, przy czym zakładamy, że opcja taka będzie ograniczona na poziomie rozporządzeń sektorowych dla niektórych rodzajów działalności (np. fundusz inwestycyjny nie będzie mógł skorzystać z wyceny wg kosztu).
- Ze względu na fakt, że przepisy nie będą dotyczyły banków i dużych instytucji finansowych (gdyż te stosują MSSF) odstąpiono od wprowadzania rozwiązań typu “zarażenie portfela” (tainting) albo skomplikowane wytyczne dotyczące zmiany modelu biznesowego. Klasyfikacja instrumentu odbywa się tylko na moment początkowego ujęcia. Na klasyfikację ma wpływ:

(1) intencja utrzymywane do terminu zapadalności (dla instrumentów dłużnych),

(2) intencja utrzymywania powyżej 12 m-cy (zarówno dla instrumentów dłużnych jak i

kapitałowych), oraz

(3) czy instrument jest notowany (wyłącznie dla instrumentów kapitałowych).

W oparciu o te trzy kryteria jednostka dokonuje klasyfikacji i pozostawia tą klasyfikację aż do momentu usunięcia z bilansu.

- Zaproponowany model stanowi model podstawowy, natomiast zakładamy, że jednostki mikro będą obowiązkowo stosowały model jeszcze bardziej uproszczony sprowadzający się do ujęcia posiadanych składników aktywów finansowych albo według kwot wymagalnej zapłaty (instrumenty dłużne i wierzytelności) albo wg kosztu nabycia (instrumenty kapitałowe).

Proponowane zasady zakładają:

- Zbliżenie definicji instrumentów finansowych do definicji zawartych w MSSF, w tym objęcie należności i zobowiązań z tytułu dostaw i usług definicją instrumentów finansowych (z jednoczesnym wprowadzeniem uproszczeń w obszarze ich wyceny);
- Podział instrumentów finansowych na środki pieniężne i ich ekwiwalenty, instrumenty pochodne, kapitałowe oraz dłużne/wierzytelności, wraz z wprowadzeniem definicji dla tych ostatnich (kategorie instrumentów finansowych);
- Dopuszczenie następujących metod wyceny: w wartości godziwej, skorygowanej cenie nabycia, kwocie wymagalnej zapłaty oraz w cenie nabycia - z uwzględnieniem utraty wartości;
- Uzależnienie stosowanej metody i odnoszenia skutków wyceny od kategorii instrumentu finansowego ORAZ intencji/ zamiaru jednostki dotyczącego sprzedaży bądź utrzymywania danego składnika aktywów do terminu wymagalności, a w przypadku gdy instrument nie posiada terminu zapadalności, bądź oczekuje się jego sprzedaży przed terminem zapadalności - uzależnienie stosowanej metody wyceny od intencji utrzymywania instrumentu przez co najmniej 12 miesięcy; przy czym ten zamiar/ intencja jest ustalana na dzień nabycia i jego późniejsza zmiana nie powoduje zmiany sposobu wyceny i ujmowania jej skutków;
- Zamiar sprzedaży w terminie do 12 miesięcy co do zasady determinuje wycenę w wartości godziwej (ponieważ zamiar sprzedaży oznacza możliwość ustalenia takiej wyceny), a skutki są odnoszone zawsze do rachunku zysków i strat;
- Zamiast utrzymywania instrumentu powyżej 12 miesięcy wraz z intencją sprzedaży po upływie tego terminu powoduje konieczność wyceny do wartości godziwej wraz z możliwością odroczenia zysków i strat wynikających z wyceny do wartości godziwej w kapitale własnym aż do momentu realizacji poprzez zbycie;
- W podstawowym modelu przewidziano możliwość odstąpienia od wyceny do wartości godziwej nienotowanych instrumentów kapitałowych oraz nienotowanych instrumentów pochodnych dotyczących nienotowanych instrumentów kapitałowych. Przy czym

proponuje się zawarcie zastrzeżenia “o ile rozporządzenie/ standard sektorowy nie stanowi inaczej”, dzięki czemu możliwość nie wyceniania do wartości godziwej nie będzie dostępna dla niektórych podmiotów działających w branży finansowej (np. fundusze inwestycyjne);

- Pozostawienie zwolnień z wyceny do wartości godziwej w przypadku jednostek małych i mikro.

Proponujemy, aby definicje i podstawowe zasady wyceny były zdefiniowane na poziomie Ustawy, natomiast na poziomie zmodyfikowanego Rozporządzenia o instrumentach finansowych/ Standardu były określone kwestie dotyczące:

- szczegółowych definicji nie ujętych w Ustawie,
- szczegółowych zasad klasyfikacji i wyceny (np. poziomy wartości godziwej),
- tematyki wbudowanych instrumentów pochodnych,
- zasad ujmowania i usuwania z bilansu instrumentów finansowych,
- stosowania rachunkowości zabezpieczeń oraz zasady prezentacji i ujawnień.

Dodatkowo, kwestie utraty wartości byłyby szczegółowo opisane albo w standardzie dotyczącym instrumentów finansowych albo w standardzie dotyczącym utraty wartości (obecnie KSR 4).

Zasady wyceny

Proponujemy wprowadzenie następujących zmian do Ustawy mających na celu uporządkowanie obszaru definicji i zasad wyceny instrumentów finansowych:

- Wprowadzenie do Ustawy naczelnej zasady, iż instrumenty finansowe są wyceniane w wartości godziwej, a efekt tej wyceny jest odnoszony do rachunku zysków i strat, za wyjątkiem sytuacji wyraźnie wskazanych w Ustawie.
- Wprowadzenie do Ustawy zasad wyceny szczegółowo opisanych na schemacie znajdującym się w Załączniku 7 oraz Załączniku 8
- Wskazane poniżej zasady wyznaczania instrumentów finansowych jako wycenianych w określony sposób odbywałoby się w odniesieniu do pojedynczej transakcji nabycia instrumentu finansowego, a nie w odniesieniu do wszystkich podobnych umów (grupy podobnych instrumentów finansowych).
- Proponujemy wprowadzenie następujących zasad dotyczących wyceny poszczególnych klas instrumentów finansowych:
 - **Co do zasady instrumenty finansowe, w odniesieniu do których jednostka na moment początkowego ujęcia podjęła zamiar sprzedaży (zdecydowała o NIE utrzymaniu ich do terminu wymagalności) są wyceniane w wartości godziwej** zarówno na moment początkowego ujęcia jak i na potrzeby dalszej wyceny. Uzasadnieniem takiego podejścia jest fakt, iż zamiar sprzedaży

powinien co do zasady pozwalać na wiarygodne ustalenie wartości godziwej danego instrumentu.

- **Wyjątkiem od wyceny w wartości godziwej** będą co do zasady instrumenty dłużne/ wierzytelności, które jednostka zamierza utrzymywać do terminu wymagalności, tj.:
- (1) **Należności z tytułu dostaw i usług utrzymywane do terminu wymagalności**, których **termin wymagalności** na moment początkowego ujęcia **nie przekracza 12 m-cy**, dla których stosuje się:

(i) Na moment początkowego ujęcia: wartość godziwą przekazanej kwoty lub wydanych w zamian innych składników majątkowych albo usług;

(ii) Dalsza wycena: w kwocie wymaganej zapłaty;

Alternatywnie tę klasę można zdefiniować jako “należności z tytułu dostaw i usług utrzymywane w celu uzyskiwania przepływów pieniężnych wynikających z danej umowy, których termin wymagalności na moment początkowego ujęcia nie przekracza 12 m-cy”.

- (2) **Należności z tytułu dostaw i usług utrzymywane do terminu wymagalności** (ewentualnie: utrzymywane w celu uzyskiwania przepływów pieniężnych wynikających z danej umowy), których **termin wymagalności** na moment początkowego ujęcia **przekracza 12 m-cy oraz instrumenty dłużne utrzymywane do terminu wymagalności** (bez względu na termin tej wymagalności) dla których stosuje się:

(i) Na moment początkowego ujęcia: wartość godziwą oczekiwanych płatności dłużnika na rzecz wierzyciela (poprzez zdyskontowanie oczekiwanych płatności stopą procentową odzwierciedlającą finansowanie dłużnika na warunkach rynkowych) ;

(ii) Dalsza wycena: skorygowana cena nabycia;

Alternatywnie tę kategorię można zdefiniować jako “należności z tytułu dostaw i usług utrzymywane w celu uzyskiwania przepływów pieniężnych wynikających z danej umowy, których termin wymagalności na moment początkowego ujęcia przekracza 12 m-cy oraz instrumenty dłużne utrzymywane do terminu wymagalności”.

oraz

- (3) **Inwestycje w jednostki podporządkowane:**

(i) Na moment początkowego ujęcia: cena nabycia;

(ii) Dalsza wycena: metoda praw własności, wartość godziwa bądź wycena w cenie nabycia z uwzględnieniem utraty wartości.

Opcjonalnie: Ograniczenie dostępnych metod wyceny [wymaga dalszej analizy wśród interesariuszy]

Opcjonalnie: W przypadku metody wg wartości godziwej obowiązkowe odniesienie efekt tej wyceny do kapitału z aktualizacji wyceny [wymaga dalszej analizy wśród interesariuszy]

- (4) **Nienotowane instrumenty kapitałowe oraz nienotowane instrumenty pochodne oparte o nienotowane instrumenty kapitałowe**, które mogą być wyceniane zarówno na moment początkowego ujęcia i dalszej wyceny wg kosztu z uwzględnieniem utraty wartości, chyba, że rozporządzenie/ standard sektorowy stanowi inaczej);
- (5) **Środki pieniężne i innych aktywa pieniężne**, które są wyceniane w kwocie wymaganej zapłaty z uwzględnieniem utraty wartości;
- (6) **Należności i zobowiązania z tytułu leasingu, najmu i dzierżawy** - ujmowane i wycenianych zgodnie z przepisami KSR 5;
- (7) **Zobowiązania handlowe**, których **termin wymagalności** na moment początkowego ujęcia **nie przekracza 12 m-cy**, dla których stosuje się:
- (i) Na moment początkowego ujęcia: wartość godziwą otrzymanej kwoty lub otrzymanych w zamian innych składników majątkowych albo usług;
 - (ii) Dalsza wycena: w kwocie wymaganej zapłaty;
- (8) **Zobowiązania handlowe, których termin wymagalności na moment początkowego ujęcia przekracza 12 m-cy oraz zobowiązania finansowe (bez względu na termin wymagalności) obejmujące instrumenty dłużne**, wyceniane:
- (i) Na moment początkowego ujęcia: wartość godziwa oczekiwanych płatności dłużnika na rzecz wierzyciela (poprzez zdyskontowanie oczekiwanych płatności stopą procentową odzwierciedlającą finansowanie dłużnika na warunkach rynkowych);
 - (ii) Dalsza wycena: w skorygowanej cenie nabycia;
- (9) **Instrumenty finansowe (niezależnie od ich rodzaju/ kategorii) posiadanych przez jednostki mikro i małe**, w przypadku których stosuje się:
- (i) Na moment początkowego ujęcia: wartość godziwą przekazanej/ otrzymanej kwoty (zgodnie z obecnym Rozporządzeniem o instrumentach finansowych par. 13 ust. 1);

(ii) Dalsza wycena: kwotę wymaganej zapłaty z uwzględnieniem utraty wartości a dla instrumentów nie posiadających terminu zapadalności - cena nabycia z uwzględnieniem utraty wartości (wraz z uproszczeniami dotyczącymi utraty wartości, o których mowa poniżej);

(10) **Własne instrumenty kapitałowe** wyceniane są według kosztu historycznego.

- **Co do zasady efekt wyceny do wartości godziwej instrumentów finansowych byłby odnoszony do rachunku zysków i strat**, chyba, że spełnione byłyby łącznie następujące warunki:

(i) Brak obowiązku wyceny przez rachunek zysków strat określonej przez przepisy sektorowe;

(ii) Jednostka na moment nabycia nie oczekuje zbycia inwestycji w ciągu 12 m-cy;

(iii) Instrument nie jest instrumentem pochodnym;

(iv) Jednostka nieodwołalnie wyznaczy dany instrument finansowy na moment początkowego ujęcia jako wyceniany w wartości godziwej przez kapitał.

- W przypadku wyceny przez kapitał, efekt takiej wyceny odnoszony na kapitał uwzględniałby efekt zmian wartości, w tym również efekt zmian wynikających z utraty wartości, przy czym:

(i) odsetki wyliczone metodą efektywnej stopy procentowej oraz różnice kursowe od instrumentów dłużnych, oraz

(ii) należne dywidendy związane instrumentami kapitałowymi

byłyby odnoszone do rachunku zysków i strat.

Proponowana zmiana ma na celu uproszczenie w stosunku do obecnych przepisów dotyczących ustalania i ujmowania trwałej utraty wartości aktywów finansowych wycenianych do wartości godziwej przez kapitał.

- Efekt wyceny odniesiony na kapitał podlegałby na przeniesieniu do rachunku wyników w momencie, w którym jednostka traci kontrolę nad składnikiem aktywów finansowych. W przypadku częściowego zbycia ujęte w kapitale dotychczasowe zyski i straty podlegałyby przeniesieniu do rachunku zysków i strat proporcjonalnie do wartości zbytych i nadal posiadanych.
- Jednostki stosujące wycenę instrumentów finansowych przez kapitał byłyby zobowiązane do dodatkowych ujawnień (dotyczących zmian tej pozycji kapitału - kapitału z aktualizacji wyceny) w notach do sprawozdania finansowego.

- **Specyficzne rozwiązania sektorowe dla branży finansowej dotyczące powyższych zapisów powinny zostać uregulowane na poziomie poszczególnych standardów/obecnie rozporządzeń sektorowych.** *[Przykładowo, zakłady ubezpieczeń zarządzając odpowiednio portfelami aktywów finansowych uwzględniają w szczególności dotychczasowe i prognozowane wpływy i wydatki z tytułu prowadzonej działalności operacyjnej oraz działalności inwestycyjnej, terminy wymagalności zobowiązań wynikających z zawartych umów ubezpieczenia i umów reasekuracji czynnej, w oparciu o przyjętą przez zakład ubezpieczeń strategię inwestycyjną. W związku z tym, zakłady ubezpieczeń powinny mieć większą swobodę w desygnowaniu lokat do kategorii wycenianych do wartości godziwej ze skutkami wyceny odnoszonymi do kapitału z aktualizacji wyceny. Szczegółowe warunki i ograniczenia w tym zakresie powinny zostać uregulowane w standardzie sektorowym z uwzględnieniem przepisów o działalności ubezpieczeniowej oraz przepisów dotyczących wypłacalności zakładów ubezpieczeń.]*
- **Kwota wymaganej zapłaty** to kwota, którą dłużnik musi uiścić na dany dzień bilansowy w celu wywiązania się ze zobowiązania.

[Alternatywnie, w przypadku należności można rozważyć zastosowanie definicji kwoty wymaganej zapłaty z KSR 4 6.2.6 i 6.2.8, z tym, że podany w KSR 4 okres 3 miesięcy zostałby wydłużony do 12 miesięcy].

- W przypadku wyceny w kwocie wymaganej zapłaty koszty transakcji (związane z zawarciem umowy, takie jak prowizje czy opłaty) byłby odnoszone jednorazowo do rachunku zysków i strat. W konsekwencji definicja kosztów transakcji powinna zostać przeniesiona do Ustawy.
- Jeśli na moment początkowego ujęcia występuje różnica pomiędzy wartością godziwą składnika aktywów finansowych lub zobowiązania finansowego a kwotą wymaganej zapłaty, proponujemy odnoszenie tej różnicy do rachunku zysków i strat.

[Ewentualne alternatywne ujęcie mogłoby zostać przedyskutowane w ramach członków KSR]

- Kwota wymaganej zapłaty jest jedyną metodą wyceny stosowaną przez jednostki mikro w stosunku do instrumentów finansowych innych niż instrumenty kapitałowe i instrumenty pochodne. Jednostki małe miałyby możliwość wyboru takiej metody wyceny (zamiast wyceny do wartości godziwej).

[Należałoby rozważyć, czy w celu zachowania symetrii z rozwiązaniem zaproponowanym dla instrumentów finansowych wycenianych do wartości godziwej przez kapitał, aby skutki wyceny inwestycji w aktywa inne niż finansowe (np. inwestycje w wartości niematerialne i prawne, inwestycje w nieruchomości inwestycyjne) wycenianych do wartości godziwej, mogły też być odnoszone do kapitału z aktualizacji wyceny.]

Definicje

- W celu odświeżenia języka Ustawy, zachowania kompletności oraz wyjaśnienia pojawiających się wątpliwości wśród interesariuszy (np. w zakresie tego, czy należności handlowe należy traktować jako instrumenty finansowe) proponujemy modyfikację definicji instrumentów finansowych, aktywów finansowych i zobowiązań finansowych (art. 3 ust. 1 pkt 23), 24), 25) i 27) w celu ich zbliżenia koncepcyjnego do MSSF, tj.:
 - **Instrumenty finansowe:** Instrument finansowy jest to każdy kontrakt, który skutkuje powstaniem składnika aktywów finansowych u jednej jednostki i zobowiązania finansowego lub instrumentu kapitałowego u drugiej jednostki;
 - **Aktywa finansowe:** Aktywa finansowe stanowi każdy składnik aktywów mający postać:
 - a) środków pieniężnych;
 - b) instrumentu kapitałowego innej jednostki; w tym prawa majątkowego uczestników funduszu lub innej instytucji wspólnego inwestowania;
 - c) umownego prawa do:
 - (i) otrzymania środków pieniężnych lub innego składnika aktywów finansowych od innej jednostki; lub
 - (ii) wymiany aktywów finansowych lub zobowiązań finansowych z inną jednostką na potencjalnie korzystnych warunkach; lub
 - (d) kontraktów, które mogą być rozliczone przez jednostkę drogą wydania aktywów finansowych albo własnych instrumentów kapitałowych, pod warunkiem, że ilość własnych papierów wartościowych niezbędnych dla rozliczenia zobowiązania zmienia się wraz ze zmianą ich wartości godziwej (obecne zapisy par. 2 ust. 1 pkt 2 Rozporządzenia o instrumentach finansowych).
 - (e) kontraktu, który będzie rozliczony lub może być rozliczony we własnych instrumentach kapitałowych jednostki i jest:
 - (i) instrumentem niepochodnym, z którego wynika lub może wynikać obowiązek przyjęcia przez jednostkę zmiennej liczby własnych instrumentów kapitałowych; lub
 - (ii) instrumentem pochodnym, który będzie rozliczony lub może być rozliczony w inny sposób, niż przez wymianę ustalonej kwoty środków pieniężnych lub innego składnika aktywów finansowych na ustaloną liczbę własnych instrumentów kapitałowych jednostki.
 - **Zobowiązanie finansowe** to każde zobowiązanie mające postać:

a) wynikającego z umowy obowiązku: i) wydania środków pieniężnych lub innego składnika aktywów finansowych innej jednostce, lub ii) wymiany aktywów finansowych lub zobowiązań finansowych z inną jednostką na warunkach potencjalnie niekorzystnych. Do zobowiązań finansowych jednakże nie zalicza się instrumentów finansowych spełniających definicję instrumentu kapitałowego,

(b) kontraktów, które mogą być rozliczone przez jednostkę drogą wydania aktywów finansowych albo własnych instrumentów kapitałowych, pod warunkiem, że ilość własnych papierów wartościowych niezbędnych dla rozliczenia zobowiązania zmienia się wraz ze zmianą ich wartości godziwej (obecne zapisy par. 2 ust. 1 pkt 2 Rozporządzenia o instrumentach finansowych).

- **Instrumenty kapitałowe:** Instrument kapitałowy jest to umowa, która reprezentuje prawo do udziału w aktywach jednostki po odjęciu wszystkich jej zobowiązań. Do instrumentów kapitałowych zalicza się również prawa majątkowe uczestników funduszu lub innej instytucji wspólnego inwestowania
- Proponujemy również wprowadzenie **terminu “instrument dłużny” lub terminu “wierzytelność”** np. jako instrumentu, z którego warunków umownych lub prawnych wynika prawo do otrzymywania przepływów pieniężnych w określonych terminach. Za użyciem terminu “instrument dłużny” może przemawiać fakt, że taką terminologię stosuje MSSF, natomiast przeciwko użyciu tego terminu przemawia fakt, że większość użytkowników Ustawy nie utożsamia terminu “instrument dłużny” z pozycjami takimi jak należności z tytułu dostaw i usług czy należności z tytułu leasingu. Również w proponowanej przez nas wersji udziały w funduszach mają być zakwalifikowane jako instrumenty kapitałowe, co jest niespójne z definicją w Międzynarodowych Standardach Rachunkowości 32 “Instrumenty finansowe-prezentacja” (“MSR 32”), według której udziały w funduszu są instrumentem dłużnych, gdyż dają prawo żądania wypłaty środków pieniężnych w momencie przedstawienia instrumentu do wykupu. Dlatego sugerujemy rozważenie wprowadzenie terminu “wierzytelność” oraz doprecyzowanie w Ustawie co składa się na wierzytelności.

Utrata wartości

- Wprowadzenie dodatkowej modyfikacji przepisu dotyczącego definicji skorygowanej ceny nabycia poprzez dodanie stwierdzenia, iż odpisy aktualizujące wartość ujemne są w przypadku wystąpienia przesłanek, a ich celem jest doprowadzenie wartości objętych nimi aktywów do kwoty odzyskiwalnej (wymagana modyfikacja art. 28 ust. 8a oraz par. 3 ust. 12) Rozporządzenia o instrumentach finansowych).
- W Ustawie powinien pozostać przepis stanowiący, iż jednostka tworzy odpisy z uwzględnieniem prawdopodobieństwa zapłaty. Przepis powinien wyraźnie wskazywać, że odpis tworzy się tylko w przypadku pojawienia się przesłanek utraty wartości (co

oznacza pozostawienie modelu "incurred loss" i niestosowanie modelu "expected loss", którego stosowania wymaga MSSF 9). Natomiast pozostałe kwestie dotyczące utraty wartości w obszarze aktywów finansowych powinny być doprecyzowane na poziomie Standardu horyzontalnego (będącego kompilacją zapisów KSR 4 oraz Rozporządzenia o instrumentach finansowych). W konsekwencji należałoby usunąć z Ustawy szczegółowe przepisy dotyczące tworzenia odpisów z tytułu utraty wartości należności z tytułu dostaw i usług (obecny art. 35b Ustawy).

- Rekomendowane byłoby doprecyzowanie poniższych kwestii na poziomie standardu horyzontalnego, dotyczącego utraty wartości aktywów finansowych:
 - Przepisy istniejącego KSR 4 powinny zostać rozbudowane o kwestie utraty wartości w sytuacji znaczącego wzrostu ryzyka nieodzyskiwalności.
 - W szczególności proponowane byłoby wprowadzenie do KSR 4 poziomów/etapów utraty wartości 1-3 (być może z wyłączeniem należności z tytułu dostaw i usług), analogicznie jak to jest ujęte w MSSF 9, z zastrzeżeniem, że aktywa finansowe znajdujące się na poziomie 1 (czyli w sytuacji, gdy na dzień bilansowy ryzyko kredytowe związane z aktywami finansowymi nie wzrosło znacząco od momentu początkowego ujęcia) nie wymagają utworzenia odpisu, natomiast aktywa finansowe znajdujące się na poziomie 2 i 3 wymagają już tworzenia takiego odpisu. W związku z tym proponujemy wprowadzenie do odpowiedniego standardu stwierdzenia, że wzrost ryzyka nieodzyskiwalności (rozumianej jako niespełnienie obowiązku spłaty przez dłużnika) stanowi przesłankę utraty wartości.
 - Sugerujemy doprecyzowanie, iż w szczególności przez zwiększenie ryzyka kredytowego rozumie się przeterminowanie powyżej 30 dni.
 - Sugerujemy również dodanie doprecyzowania, iż współczynniki używane przez jednostkę do tworzenia odpisów w oparciu o wiekowanie należności powinny wynikać z oszacowania nieściągalności np. w oparciu o dane historyczne, z uwzględnieniem ewentualnych zmian szacowanych dla okresów przyszłych.
 - Sugerujemy uregulowanie kwestii uwzględnienia wartości pieniądza w czasie przy kalkulacji odpisów.
 - Dodatkowo, proponowane by było wprowadzenie do odpowiedniego standardu przepisów stanowiących, iż w przypadku wystąpienia utraty wartości w odniesieniu do jednego instrumentu finansowego danego dłużnika, należy rozważyć czy nie wystąpiła utrata wartości w odniesieniu do innych instrumentów finansowych od tego samego dłużnika.
 - Równocześnie w odpowiednim standardzie należałoby doprecyzować, iż jeżeli przeterminowana należność składa się z części krótko- i długoterminowej to całość należności podlega szacunkowi odnośnie do jej odzyskiwalności, co będzie skutkowało odpisem z tytułu utraty wartości (częściowym lub całkowitym)

niezależnie od terminu jej wymagalności (uwzględnienie należności nieprzeteterminowanych, ważne zwłaszcza w przypadku pożyczek lub należności leasingowych).

- Jednocześnie w dedykowanym standardzie dotyczącym leasingu (obecnie KSR 5) należałoby wprowadzić odwołanie w kwestii utraty wartości należności leasingowych do przepisów rozbudowanego standardu horyzontalnego dotyczącego utraty wartości instrumentów finansowych (m.in. uwzględniającego kwestie posiadanych zabezpieczeń).
- W odniesieniu do jednostek małych i mikro w oparciu o obecne przepisy art. 7 ust 2a, zgodnie z którymi jednostki mikro mogą zrezygnować z zachowania zasady ostrożności przy wycenie poszczególnych składników aktywów i pasywów, rekomendujemy rozważenie następującego podejścia: W przypadku utraty wartości/ odpisów aktualizujących należności jednostki mikro stosują zasady dokonywania odpisów zgodne z zasadami podatkowymi; jednakże w przypadku decyzji o niedochodzeniu roszczeń związanych z daną należnością (braku podejmowania jakichkolwiek działań windykacyjnych), jednostka mikro jest zobowiązana usunąć z bilansu/objąć odpisem w całości dany składnik aktywów nienależnie od tego czy odpis taki jest kosztem uzyskania przychodów w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym.

Pozostałe kwestie

- Na poziomie Ustawy proponujemy wprowadzenie przepisu stanowiącego, iż jednostka może rozpoznać przychód z tytułu korzyści związanych z instrumentami finansowymi (np. odsetek karnych naliczanych od aktywów finansowych, dywidend, itp.) wyłącznie w sytuacji, gdy jest prawdopodobne ich otrzymanie (byłoby to spójne z obecnymi przepisami Krajowego Standardu Rachunkowości Nr 15 „Przychody ze sprzedaży wyrobów, półproduktów, towarów i materiałów” - „KSR 15” dotyczącymi rozpoznawania przychodów). W przypadku korzyści, których otrzymanie jest uprawdopodobnione jednostka rozpoznawałaby przychód finansowy z tego tytułu w całości, a jednocześnie byłaby zobowiązana do analizy przesłanek i rozpoznania ewentualnego odpisu z tytułu utraty wartości.

Uzasadnienie:

Regulacje dotyczące rachunkowości instrumentów finansowych oraz inwestycji, w szczególności w zakresie sposobów początkowego ujęcia i dalszej wyceny, oraz odnoszenia efektów tej wyceny są obszerne, umiejscowione w różnych częściach aktów prawnych, oraz wymagają analizy wymogów Ustawy równoległe z zapisami Rozporządzenia o instrumentach finansowych. Proponowane rozwiązania mają na celu uporządkowanie przepisów oraz zgromadzenie w jednym miejscu ogólnych zasad wyceny dotyczących różnych kategorii instrumentów finansowych, wraz z doprecyzowaniem kwestii zgłaszanych jako problematyczne przez interesariuszy poprzez między innymi:

- Wprowadzenie w Ustawie jednoznacznego uregulowania czy należności i zobowiązania handlowe stanowią instrumenty finansowe;
- Wskazanie czy użycie określenia typu "mogą być wyceniane według skorygowanej ceny nabycia" stanowi swobodny wybór jednostki, czy też ogranicza się wyłącznie do sytuacji, gdy jednostka nie jest zobowiązana stosować Rozporządzenia o instrumentach finansowych;
- Wyeliminowanie różnic w zakresie katalogu instrumentów finansowych oraz sposobów ich wyceny pomiędzy Ustawą a Rozporządzeniem o instrumentach finansowych;
- Doprecyzowanie dla instrumentów dłużnych/wierzytelności w walutach obcych, w jaki sposób rozpoznawać różnice kursowe od zmiany zamortyzowanego kosztu, a jak od wartości godziwej.

Włączenie do definicji instrumentów finansowych należności i zobowiązań z tytułu dostaw i usług spowoduje uproszczenie zapisów na poziomie Ustawy w odniesieniu do kwestii takich jak:

- Moment ujęcia;
- Usunięcie z bilansu;
- Obowiązek ustalenia utraty wartości;
- Przeliczania pozycji wyrażonych w walutach obcych; oraz
- Rozpoznawania korzyści związanych z tymi instrumentami, np. odsetek;

gdyż przepisy te będą wspólne dla wszystkich instrumentów finansowych, a jednocześnie odpowiednie zwolnienia i uproszczenia w zakresie zasad wyceny (wycena w kwocie wymagalnej zapłaty) zostaną zapisane w Ustawie, natomiast kwestie bardziej szczegółowe, takie jak sposób liczenia odpisów będą mogły być uregulowane w obowiązkowym standardzie.

Uzasadnieniem dla proponowanych zapisów dotyczących utraty wartości jest fakt, że istniejące przepisy oparte o model zaistniałej straty kredytowej ("incurred loss model") są bardziej intuicyjne do zastosowania przez jednostki inne niż instytucje finansowe. Należy zauważyć, że największe instytucje finansowe (największe instytucje bankowe i ubezpieczeniowe działające w Polsce są zobowiązane do stosowania MSSF, co oznacza obowiązek stosowania przewidzianego przez MSSF 9 modelu oczekiwanej straty kredytowej ("expected credit loss model"). Model ten, choć lepszy od modelu zaistniałej straty jest bardzo skomplikowany w zastosowaniu i nieintuicyjny, co w praktyce oznacza, że podmioty spoza branży finansowej nie są w stanie zastosować go prawidłowo. W związku z powyższym uważamy, że pozostawienie podejścia opartego o model zaistniałej straty kredytowej dla podmiotów stosujących Ustawę jest rozsądnym wyważeniem korzyści i kosztów związanych z prowadzeniem rachunkowości, przy czym nie wykluczamy możliwości wprowadzenia dodatkowych uregulowań na poziomie Rozporządzenia sektorowego, np. rachunkowości niektórych instytucji finansowych stosujących Ustawę. Jednocześnie, do proponowanych przepisów proponujemy wprowadzenie niektórych

elementów z MSSF 9, które w praktyce będą pomagać w określeniu kiedy niezbędne jest naliczanie odpisów (koncepcja znaczącego ryzyka kredytowego, ang. Significant credit risk).

Tabela prezentująca rekomendowany, zaktualizowany zakres stosowanych przepisów dotyczących instrumentów finansowych w zależności od typu jednostki

Typ jednostki	Zakres stosowanych przepisów dot. Instrumentów finansowych
<p>Jednostki małe i mikro</p>	<p>Zwolnienie (zawarte w Ustawie).</p> <p>Jednostki mikro będą obowiązkowo stosowały model uproszczony sprowadzający się do ujęcia posiadanych składników aktywów finansowych albo według kwot wymagalnej zapłaty (instrumenty dłużne i wierzytelności) albo wg kosztu nabycia (instrumenty kapitałowe).</p> <p>Pozostawienie zwolnień z wyceny do wartości godziwej.</p> <p>W odniesieniu do jednostek małych i mikro w oparciu o obecne przepisy art. 7 ust 2a, zgodnie z którymi jednostki mikro mogą zrezygnować z zachowania zasady ostrożności przy wycenie poszczególnych składników aktywów i pasywów, w związku z tym rekomendowane podejście jest następujące: W przypadku utraty wartości/ odpisów aktualizujących należności jednostki mikro stosują zasady dokonywania odpisów zgodne z zasadami podatkowymi; jednakże w przypadku decyzji o niedochodzeniu roszczeń związanych z daną należnością (braku podejmowania jakichkolwiek działań windykacyjnych), jednostka mikro jest zobowiązana usunąć z bilansu/objąć odpisem w całości dany składnik aktywów nienależnie od tego czy odpis taki jest kosztem uzyskania przychodów w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym.</p>
<p>Instytucje finansowe stosujące Ustawę o Rachunkowości, w tym np.:</p> <p>banki, banki spółdzielcze, spółdzielcze kasy oszczędnościowo-kredytowe (SKOK), firmy pożyczkowe, ubezpieczyciele, fundusze inwestycyjne i fundusze emerytalne</p> <p>Pod nadzorem sektorowym KNF</p>	<p>Ogólne przepisy dotyczące wyceny na poziomie Ustawy (model uproszczony w stosunku do MSSF 9 - opisany powyżej w treści rekomendacji), uszczegółowione na poziomie dedykowanego dla grupy jednostek standardu sektorowego poprzez nakazanie lub zakazanie stosowania danej opcji wyceny.</p> <p>W podstawowym modelu przewidziano możliwość odstąpienia od wyceny do wartości godziwej nienotowanych instrumentów kapitałowych oraz nienotowanych instrumentów pochodnych dotyczących nienotowanych instrumentów kapitałowych. Przy czym proponuje się zawarcie zastrzeżenia "o ile rozporządzenie/</p>

	standard sektorowy nie stanowi inaczej”, dzięki czemu możliwość nie wyceniania do wartości godziwej nie będzie dostępna dla niektórych podmiotów działających w branży finansowej (np. fundusze inwestycyjne).
Duże jednostki nienotowane z branży niefinansowej	<p>Model uproszczony w stosunku do MSSF 9, uproszczenia polegają na:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Braku tzw. testu SPPI (ang. Solely Payments of Principal and Interests). • Bardziej intuicyjnym wyznaczeniu modelu biznesowego poprzez odwołanie do intencji utrzymywania do terminu wymagalności na moment ujęcia instrumentu dłużnego w księgach rachunkowych. • Zastosowania spójnego rozwiązania dotyczącego instrumentów finansowych wycenianych w wartości godziwej przez kapitał, niezależnie do tego czy są to instrumenty kapitałowe czy dłużne. • Wprowadzeniu możliwości nie wyceniania nienotowanych instrumentów kapitałowych do wartości godziwej, dla niektórych jednostek. • Odstąpieniu od wprowadzania rozwiązań typu “zarażenie portfela” (tainting) albo skomplikowane wytyczne dotyczące zmiany modelu biznesowego. <p>Opisane w sposób szczegółowy powyżej w treści rekomendacji.</p>
Jednostki notowane, które stosują przepisy Ustawy o rachunkowości w sprawozdaniach jednostkowych	
Średnie i małe (opcjonalnie) przedsiębiorstwa	
Duże instytucje finansowe np. banki stosujące MSSF	Przepisy MSSF 9
Spółki giełdowe w swoim skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym	
(mogą również wybrać stosowanie MSSF 9 dla sprawozdania jednostkowego)	

b. Uzasadnienie w przypadku rezygnacji z wprowadzenia zmian w danym obszarze problematycznym (jeśli wystąpią)

Nie dotyczy.

c. Wskazanie umiejscowienia w odpowiednim akcie prawnym i w jakim miejscu w strukturze

- Zmiany na poziomie Ustawy - zgodnie ze wskazaniem powyżej;

- Wprowadzenie dedykowanego standardu dot. Rachunkowości instrumentów finansowych obejmującego szczegółowe kwestie dotyczące m.in momentu ujęcia, usunięcia z bilansu, ustalenia utraty wartości i wielkości odpisu;
- Modyfikacje KSR 4 i KSR 5 (w obszarach wskazanych powyżej);
- Modyfikacja Rozporządzenia o instrumentach finansowych (w obszarach wskazanych powyżej).

d. Stanowiska odrębne, rozbieżności, decyzje do podjęcia (jeśli wystąpią)

Na tym etapie prac - nie dotyczy.

Zakres zmian [można zaznaczyć wiele obszarów]

- Wyodrębniona (samodzielna/ niezależna) zmiana w ramach Ustawy
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Standardu
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Rozporządzenia
- Zmiana Ustawy **oraz** obowiązujących Standardów, Rozporządzeń lub innych przepisów o rachunkowości
- Opracowanie nowego Standardu / Rozporządzenia
- Opracowanie Wytocznych Stosowania
- Zmiana w obrębie innych (nie dotyczących bezpośrednio rachunkowości) przepisach prawa*
- Konieczność opracowania skomplikowanych przepisów przejściowych
- Znaczący wpływ zmian na inne przepisy Ustawy
- Wydanie Komunikatu MF/ interpretacji w innej ustalonej formie
- ...

**) Przepisy, których dotyczy zmiana będą wskazane w treści rekomendacji*

****) Szczegóły dotyczących tych przepisów przejściowych będą podane w treści rekomendacji, jeśli będzie to możliwe do sformułowania na tym etapie projektu]*

3.12.2. Ujęcie różnic kursowych w przypadku instrumentów dłużnych

- Ujęcie różnic kursowych w przypadku instrumentów dłużnych/Niski (6.8.15.)

Odwołanie do aktu prawnego

Przepisy zawarte w art. 30 ust. 4 wskazują, iż różnice kursowe odnoszące się do pozostałych aktywów i pasywów wyrażonych w walutach obcych (tj. po wyłączeniu różnic kursowych odnoszących się do inwestycji długoterminowych wyrażonych w walutach obcych), które powstały na dzień ich wyceny oraz przy zapłacie należności i zobowiązań w walutach obcych, jak również sprzedaży walut, są zaliczane odpowiednio do przychodów lub kosztów finansowych, a w uzasadnionych przypadkach – do kosztu wytworzenia produktów lub ceny nabycia towarów, a także ceny nabycia lub kosztu wytworzenia środków trwałych, środków trwałych w budowie lub wartości niematerialnych i prawnych. Jednocześnie w powyższych

przepisach podkreślono specyficzny sposób traktowania powstałych na dzień wyceny różnic kursowych odnoszących się do działalności ubezpieczeniowej i reasekuracyjnej w określonych przypadkach.

Skrócony (syntetyczny) opis problemu

W przypadku instrumentów denominowanych w walutach obcych nie jest jasne, jak odnosić różnice kursowe od zmiany zamortyzowanego kosztu, a jak od wartości godziwej.

Rekomendacja

a. Opis proponowanej zmiany

Na poziomie Ustawy, jako uzupełnienie art. 30 ust. 4 proponowalibyśmy wprowadzenie uzupełnienia stanowiącego, iż w przypadku instrumentów kapitałowych, których zmiany wyceny są odnoszone na kapitał z aktualizacji wyceny, różnice kursowe są również odnoszone na kapitał z aktualizacji wyceny, np. poprzez stwierdzenie, że nie ma obowiązku wyłączenia z odrębnego traktowania różnic wynikających ze zmian kursów walut.

W konsekwencji rekomendujemy również, aby na poziomie Rozporządzenia o instrumentach finansowych doprecyzować, iż:

- W przypadku instrumentów dłużnych wycenianych do wartości godziwej różnice kursowe związane z wyceną zamortyzowanym kosztem ujmuje się w wyniku finansowym, natomiast pozostałe zmiany wartości bilansowej wynikające z wyceny do wartości godziwej ujmuje się w kapitale z aktualizacji wyceny;
- W przypadku instrumentów kapitałowych (brak wyceny do zamortyzowanego kosztu) efekt wyceny z tytułu różnic kursowych odnoszony jest do kapitału z aktualizacji wyceny.

Alternatywne rozwiązanie, które mogłoby zostać rozważone na dalszym etapie prac to przyjęcie jednolitego modelu dotyczącego skutków zmian wyceny związanych z walutami obcymi i zezwolenie na ujmowanie w kapitale skutków zmian wyceny niezależnie od tego czy dotyczą instrumentów kapitałowych czy dłużnych. Należy jednak zauważyć, że takie rozwiązanie ma pewne wady związane z tym, iż w przypadku instrumentu dłużnego wycenianego w wartości godziwej przez kapitał, wyrażonego w walutach obcych, na dzień wykupu w kapitałach byłyby zakumulowane zyski/ straty z tytułu skumulowanych różnic kursowych, w stosunku do których należałoby wypracować określone podejście.

Uzasadnienie:

Doprecyzowanie mające na celu eliminację wątpliwości wynikających z brzmienia art. 30 ust. 4.

b. Uzasadnienie w przypadku rezygnacji z wprowadzenia zmian w danym obszarze problematycznym (jeśli wystąpią)

Nie dotyczy.

c. Wskazanie umiejscowienia w odpowiednim akcie prawnym i w jakim miejscu w strukturze

- Uzupełnienie art. 30 ust. 4 Ustawy;
- Modyfikacja Rozporządzenia o instrumentach finansowych.

d. Stanowiska odrębne, rozbieżności, decyzje do podjęcia (jeśli wystąpią)

Nie dotyczy.

Zakres zmian [można zaznaczyć wiele obszarów]

- Wyodrębniona (samodzielna/ niezależna) zmiana w ramach Ustawy
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Standardu
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Rozporządzenia
- Zmiana Ustawy **oraz** obowiązujących Standardów, Rozporządzeń lub innych przepisów o rachunkowości
- Opracowanie nowego Standardu / Rozporządzenia
- Opracowanie Wytycznych Stosowania
- Zmiana w obrębie innych (nie dotyczących bezpośrednio rachunkowości) przepisach prawa*
- Konieczność opracowania skomplikowanych przepisów przejściowych
- Znaczący wpływ zmian na inne przepisy Ustawy
- Wydanie Komunikatu MF/ interpretacji w innej ustalonej formie
- ...

**) Przepisy, których dotyczy zmiana będą wskazane w treści rekomendacji*

***) Szczegóły dotyczących tych przepisów przejściowych będą podane w treści rekomendacji, jeśli będzie to możliwe do sformułowania na tym etapie projektu]*

3.12.3. Uregulowanie kwestii dopłat do kapitału

- Uregulowanie kwestii dopłat do kapitału/Niski (6.8.52.)

Odwołanie do aktu prawnego

Przepisy zawarte w art. 36 ust. 2e regulują sposób prezentacji równowartości dopłat do kapitału w sytuacji powzięcia uchwały wspólników spółki z ograniczoną odpowiedzialnością określającej termin i wysokość tych dopłat, tj. ujęcie w odrębnej pozycji pasywów bilansu (kapitał rezerwowi z dopłat wspólników). Ponadto wskazane przepisy uszczegóławiają, iż tę pozycję prezentuje się jako składnik kapitału własnego do momentu jego wykorzystania w sposób uzasadniający jego odpisanie. Z kolei uchwalone, lecz niewniesione dopłaty ujmuje się w dodatkowej pozycji kapitałów własnych „Należne dopłaty na poczet kapitału rezerwowego (wielkość ujemna)”.

Skrócony (syntetyczny) opis problemu

Powyższy przepis Ustawy sugeruje, iż dopłaty zawsze ujmuje się jako zwiększenie kapitału, co może być nieuzasadnione, w sytuacji, gdy warunki wniesienia dopłaty zakładają jej zwrot w określonym czasie.

Rekomendacja

a. Opis proponowanej zmiany

Proponowalibyśmy wprowadzenie na poziomie Ustawy modyfikacji art. 36 ust. 2e w taki sposób, iż jeśli z przepisów prawa lub zawartej umowy lub uchwały udziałowców wynika obowiązek zwrotu, wniesione dopłaty do kapitału ujmuje się jako zobowiązanie, w przeciwnym razie wykazuje się je jako kapitał. Alternatywnie, stosowne zapisy można zawrzeć w definicji instrumentu kapitałowego.

Szczegółowe wytyczne w powyższym zakresie należałoby zamieścić w standardzie horyzontalnym dotyczącym instrumentów finansowych. Takie wytyczne mogłyby przykładowo regulować takie kwestie jak zwrot dopłaty, której termin nie jest oznaczony w czasie a jedynie uwarunkowany np. wystąpieniem określonego zdarzenia lub spełnieniem określonego warunku.

W celu zachowania symetrii należałoby również uregulować w Ustawie ujęcie dopłat do kapitału z perspektywy wnoszącego, w taki sposób, że dopłata stanowiąca instrument kapitałowy jest ujmowana jako zwiększenie wartości inwestycji w jednostkę, natomiast dopłata stanowiąca instrument dłużny jest ujmowana analogicznie jak należność z tytułu udzielonej pożyczki.

Uzasadnienie:

Doprecyzowanie mające na celu eliminację wątpliwości wynikających z brzmienia art. 36 ust. 2e.

b. Uzasadnienie w przypadku rezygnacji z wprowadzenia zmian w danym obszarze problematycznym (jeśli wystąpią)

Nie dotyczy.

c. Wskazanie umiejscowienia w odpowiednim akcie prawnym i w jakim miejscu w strukturze

- Uzupełnienie art. 36 ust. 2e;
- Modyfikacja rozporządzenia/ standardu dotyczącego instrumentów finansowych.

d. Stanowiska odrębne, rozbieżności, decyzje do podjęcia (jeśli wystąpią)

Nie dotyczy.

Zakres zmian [można zaznaczyć wiele obszarów]

- Wyodrębniona (samodzielna/ niezależna) zmiana w ramach Ustawy
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Standardu

- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Rozporządzenia
- Zmiana Ustawy **oraz** obowiązujących Standardów, Rozporządzeń lub innych przepisów o rachunkowości
- Opracowanie nowego Standardu / Rozporządzenia
- Opracowanie Wytucznych Stosowania
- Zmiana w obrębie innych (nie dotyczących bezpośrednio rachunkowości) przepisach prawa*
- Konieczność opracowania skomplikowanych przepisów przejściowych
- Znaczący wpływ zmian na inne przepisy Ustawy
- Wydanie Komunikatu MF/ interpretacji w innej ustalonej formie
- ...

**) Przepisy, których dotyczy zmiana będą wskazane w treści rekomendacji*

****) Szczegóły dotyczących tych przepisów przejściowych będą podane w treści rekomendacji, jeśli będzie to możliwe do sformułowania na tym etapie projektu]*

3.12.4. Wycena zabezpieczanych aktywów lub pasywów oraz stosowanie rachunkowości zabezpieczeń

- Wycena zabezpieczanych aktywów lub pasywów – rewizja przepisów Ustawy i Rozporządzenia o instrumentach finansowych/Średni (6.8.44.)
- Stosowanie rachunkowości zabezpieczeń/Średni (6.8.45.)

Odwołanie do aktu prawnego

W przepisach zawartych w art. 35a ust. 3 wskazuje się enumeratywnie warunki po spełnieniu których kontrakty odnoszące się do instrumentów finansowych są uznawane za służące ograniczeniu ryzyka związanego z aktywami lub pasywami jednostki, a tym samym ich zabezpieczeniu. Ponadto w art. 35a ust. 4 doprecyzowuje się, iż po spełnieniu tychże warunków przy wycenie zabezpieczanych aktywów lub pasywów uwzględnia się wartość nabytych dla ich zabezpieczenia instrumentów finansowych oraz zmiany ich wartości.

Z kolei w Rozporządzeniu o instrumentach finansowych par. 33.1 uregulowano sposób ujęcia efektów wyceny wartości godziwej instrumentu zabezpieczającego w przypadku zabezpieczania przepływów pieniężnych, tj.:

- 1) zyski lub straty z wyceny wartości godziwej instrumentu zabezpieczającego, lub z wyceny składnika walutowego tego instrumentu niebędącego instrumentem pochodnym, w części uznanej za efektywne zabezpieczenie przyszłych przepływów pieniężnych związanych z zabezpieczaną pozycją, odnosi się na kapitał (fundusz) z aktualizacji wyceny; bezwzględna wartość kwoty odniesionej na kapitał, to jest w pełni efektywnego zabezpieczenia, nie może być jednak wyższa od wartości godziwej skumulowanych od dnia rozpoczęcia zabezpieczania zmian przyszłych przepływów pieniężnych związanych z zabezpieczaną pozycją;

- 2) pozostałą część skutków przeszacowania instrumentu zabezpieczającego, obejmującą kwotę niestanowiącą w pełni efektywnego zabezpieczenia, jeżeli tymże instrumentem jest pochodny instrument finansowy, zalicza się do przychodów lub kosztów finansowych okresu sprawozdawczego.

Natomiast w Rozporządzeniu o instrumentach finansowych par. 33.3 uszczegółowiono, iż wskazane zyski lub straty z przeszacowania instrumentu zabezpieczającego ujmowane w kapitale (funduszu) z aktualizacji wyceny rozpoznaje się odpowiednio jako przychody lub koszty finansowe tego okresu sprawozdawczego, w którym zabezpieczone uprawdopodobnione przyszłe zobowiązanie lub planowana transakcja powoduje powstanie przychodów lub kosztów finansowych. W Rozporządzeniu o instrumentach finansowych par. 33.4 zaprezentowano, iż jeśli wskazane uprawdopodobnione przyszłe zobowiązanie lub planowana transakcja, które to są poddane zabezpieczeniu powodują powstanie aktywów lub zobowiązań, to na dzień wprowadzenia tychże pozycji do ksiąg rachunkowych zyski lub straty z przeszacowania instrumentu zabezpieczającego ujęte do tego dnia w kapitale (funduszu) z aktualizacji wyceny odpisuje się i odpowiednio dolicza do ceny nabycia lub inaczej określonej wartości początkowej wprowadzonych do ksiąg rachunkowych aktywów lub zobowiązań.

Skrócony (syntetyczny) opis problemu

Brak kompletności przepisów ustawy w stosunku do przepisów Rozporządzenia o instrumentach finansowych w zakresie warunków stosowania rachunkowości zabezpieczeń.

Rekomendacja

a. Opis proponowanej zmiany

Na poziomie Ustawy proponowalibyśmy modyfikację przepisów art. 35a ust 3 i 4 w taki sposób, aby stanowiły one, iż:

- Skutki wyceny instrumentów finansowych wycenianych w wartości godziwej odnoszone są do rachunku wyników za wyjątkiem sytuacji, w których jednostka stosuje rachunkowość zabezpieczeń (oraz z uwzględnieniem proponowanych zmian dotyczących zasad wyceny instrumentów finansowych, tj. zgodnie z którymi, po spełnieniu określonych wymogów, jednostka byłaby zobowiązana do wyceny określonych instrumentów finansowych wycenianych w wartości godziwej przez kapitał z aktualizacji wyceny). W takiej sytuacji wycena instrumentów finansowych stanowiących instrumenty zabezpieczające odbywa się zgodnie z przepisami Rozporządzenia o instrumentach finansowych.
- Jednostka może stosować rachunkowość zabezpieczeń pod warunkiem, że spełnione są warunki dotyczące posiadanej dokumentacji na datę rozpoczęcia zabezpieczenia a także spełniony jest cel zarządzania ryzykiem finansowym określone w sposób szczegółowy w Rozporządzeniu o instrumentach finansowych.

Proponowane byłoby również uzupełnienie przepisu o stwierdzenie, że analogiczne podejście stosuje się dla różnic kursowych dotyczących wyemitowanych instrumentów dłużnych stanowiących instrumenty zabezpieczające.

Na poziomie Rozporządzenia o instrumentach finansowych proponowalibyśmy wprowadzenie następujących zmian:

- (i) Wskazanie, że efekt zabezpieczenia odnoszony jest do rachunku wyników do tej samej pozycji, do której odnoszona jest pozycja zabezpieczana;
- (ii) Zezwolenie na zabezpieczanie komponentu ryzyka, **również w przypadku zabezpieczania pozycji nie będącej składnikiem aktywów finansowych lub zobowiązaniem finansowym**;
- (iii) Zezwolenie na zmienny charakter pozycji zabezpieczanej (z perspektywy zabezpieczanego wolumenu) pod warunkiem posiadania odpowiedniej dokumentacji;
- (iv) Kalkulacja efektywności w przypadku opcji poprzez odniesienie się do wartości wewnętrznej opcji z pominięciem wartości czasowej, podobnie dla kontraktów forward poprzez odniesienie do samej ceny spot, z pominięciem punktów forwardowych.

Z uwagi na zaproponowane powyżej złagodzenie warunków stosowania rachunkowości zabezpieczeń (punkty (i) - (iv) powyżej), ze względów ostrożnościowych, rekomendowane byłoby zachowanie wymogu (reżimu) dotyczącego przedziału efektywności 80%-125%.

Do rozważenia byłoby również stworzenia odrębnego standardu/rozporządzenia dotyczącego rachunkowości zabezpieczeń.

Uzasadnienie:

Usunięcie niespójności pomiędzy Ustawą a Rozporządzeniem o instrumentach finansowych w zakresie:

- Ograniczonego w obecnej Ustawie katalogu instrumentów finansowych, które mogą stanowić instrumenty zabezpieczające (obecnie w Ustawie wyłącznie instrumenty pochodne oraz instrumenty na stopę procentową);
- Warunków stosowania rachunkowości zabezpieczeń;
- Ryzyka podlegającego zabezpieczeniu (obecnie w Ustawie wyłącznie ryzyko związane jest z aktywami i pasywami jednostki, z pominięciem planowanych transakcji oraz uprawdopodobnionych przyszłych zobowiązań).

Uzasadnienie:

Proponowane zmiany dotyczące samego Rozporządzenia o instrumentach finansowych miałyby na celu z jednej strony uproszczenie stosowania rachunkowości zabezpieczeń przez jednostki nie stosujące MSSF, a z drugiej zapewnienie pewnej dyscypliny w jej stosowaniu poprzez utrzymanie warunku efektywności na poziomie 80-125%.

Ponadto, proponowana zmiana dotycząca pozycji w rachunku wyników, do której odnoszone są efekty zabezpieczenia, pozwalałaby na lepsze odzwierciedlenie w sprawozdaniu finansowym celu i motywów stosowania zabezpieczenia.

b. Uzasadnienie w przypadku rezygnacji z wprowadzenia zmian w danym obszarze problematycznym (jeśli wystąpią)

Na tym etapie prac - nie dotyczy.

c. Wskazanie umiejscowienia w odpowiednim akcie prawnym i w jakim miejscu w strukturze

- Modyfikacja Ustawy w zakresie art. 35a ust. 3-4
- Modyfikacja przepisów Rozporządzenia o instrumentach finansowych par. 33.1 oraz 33.3 i 33.4

d. Stanowiska odrębne, rozbieżności, decyzje do podjęcia (jeśli wystąpią)

Nie dotyczy.

Zakres zmian [można zaznaczyć wiele obszarów]

- Wyodrębniona (samodzielna/ niezależna) zmiana w ramach Ustawy
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Standardu
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Rozporządzenia
- Zmiana Ustawy **oraz** obowiązujących Standardów, Rozporządzeń lub innych przepisów o rachunkowości
- Opracowanie nowego Standardu / Rozporządzenia
- Opracowanie Wytycznych Stosowania
- Zmiana w obrębie innych (nie dotyczących bezpośrednio rachunkowości) przepisach prawa*
- Konieczność opracowania skomplikowanych przepisów przejściowych
- Znaczący wpływ zmian na inne przepisy Ustawy
- Wydanie Komunikatu MF/ interpretacji w innej ustalonej formie
- ...

**) Przepisy, których dotyczy zmiana będą wskazane w treści rekomendacji*

***) Szczegóły dotyczących tych przepisów przejściowych będą podane w treści rekomendacji, jeśli będzie to możliwe do sformułowania na tym etapie projektu]*

3.12.5. Ujawnienia w zakresie instrumentów finansowych

- Ujawnienia w zakresie instrumentów finansowych/Niski (6.3.15.)

Odwołanie do aktu prawnego

Przepisy zawarte w Załączniku 1 w sekcji Dodatkowe informacje i objaśnienia ust. 1 pkt 6) regulują obowiązek prezentacji liczby oraz wartości posiadanych papierów wartościowych lub praw, w tym świadectw udziałowych, zamiennych dłużnych papierów wartościowych, warrantów i opcji, ze wskazaniem praw, jakie przysługują.

Ponadto przepisy zawarte w Rozporządzeniu o instrumentach finansowych par. 39 ust. 1 regulują, iż w przypadku prezentacji dłużnych instrumentów finansowych, pożyczek udzielonych lub należności własnych w aktywach bilansu, niezależnie od sposobu ich wyceny, w sekcji Dodatkowe informacje i objaśnienia wskazuje się przychody z odsetek wyliczone za pomocą stóp procentowych wynikających z zawartych kontraktów, przypadające na okres objęty sprawozdaniem finansowym, z podziałem na kategorie aktywów, których odsetki te dotyczą, przy czym odsetki naliczone i zrealizowane w danym okresie wykazuje się odrębnie od odsetek naliczonych, lecz niezrealizowanych. Natomiast odsetki niezrealizowane prezentowane są w podziale według wyszczególnionych terminów zapłaty odpowiednio od dnia sporządzenia sprawozdania finansowego.

Z kolei przepisy zawarte w Rozporządzeniu o instrumentach finansowych par. 39 ust. 3 stanowią, iż w przypadku prezentacji zobowiązań finansowych, niezależnie od sposobu ich wyceny, w sekcji Dodatkowe informacje i objaśnienia wskazuje się koszty obciążające jednostkę z tytułu odsetek od tych zobowiązań, wyliczonych za pomocą stóp procentowych wynikających z zawartych kontraktów, przypadające na okres objęty sprawozdaniem finansowym, z podziałem na koszty odsetek związane z zobowiązaniami zaliczonymi do przeznaczonych do obrotu, pozostałymi krótkoterminowymi zobowiązaniami finansowymi oraz długoterminowymi zobowiązaniami finansowymi; koszty odsetek naliczone i zrealizowane w danym okresie ujmuje się odrębnie od kosztów odsetek naliczonych, lecz niezrealizowanych. Natomiast odsetki niezrealizowane prezentowane są w podziale według wyszczególnionych terminów zapłaty odpowiednio od dnia sporządzenia sprawozdania finansowego.

Skrócony (syntetyczny) opis problemu

Wymóg ujawnienia napisany jest bardzo anachronicznym językiem oraz nie wymienia pełnego katalogu instrumentów finansowych.

Problematyczny wymóg dotyczący ujawnień odsetek naliczonych i zrealizowanych oraz niezrealizowanych

Rekomendacja

a. Opis proponowanej zmiany

- Proponowane byłoby usunięcie z Ustawy wymogu określonego w Załączniku 1 ust. 1 pkt 6) Ustawy, gdyż nie wskazuje on pełnego katalogu instrumentów, a dodatkowo ujawnienia dla instrumentów finansowych uregulowane są odrębnie w Rozporządzeniu o instrumentach finansowych.

- Proponowane byłoby również usunięcie z Rozporządzenia o instrumentach finansowych wymogu ujawnienia odsetek w podziale na odsetki naliczone, zrealizowane i niezrealizowane w podziale na przedziały czasowe.

Uzasadnienie:

Usunięcie niespójności w obszarze ujawnień pomiędzy Ustawą a Rozporządzeniem o instrumentach finansowych

Usunięcie budzącego wątpliwości interpretacyjne wymogu dotyczącego odsetek zrealizowanych i niezrealizowanych w podziale na przedziały czasowe

b. Uzasadnienie w przypadku rezygnacji z wprowadzenia zmian w danym obszarze problematycznym (jeśli wystąpią)

Nie dotyczy

c. Wskazanie umiejscowienia w odpowiednim akcie prawnym i w jakim miejscu w strukturze

- Załącznik 1 do Ustawy
- Rozporządzenie o instrumentach finansowych par. 39 ust. 1 i 3

d. Stanowiska odrębne, rozbieżności, decyzje do podjęcia (jeśli wystąpią)

Nie dotyczy

Zakres zmian [można zaznaczyć wiele obszarów]

- Wyodrębniona (samodzielna/ niezależna) zmiana w ramach Ustawy
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Standardu
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Rozporządzenia
- Zmiana Ustawy **oraz** obowiązujących Standardów, Rozporządzeń lub innych przepisów o rachunkowości
- Opracowanie nowego Standardu / Rozporządzenia
- Opracowanie Wytucznych Stosowania
- Zmiana w obrębie innych (nie dotyczących bezpośrednio rachunkowości) przepisach prawa*
- Konieczność opracowania skomplikowanych przepisów przejściowych
- Znaczący wpływ zmian na inne przepisy Ustawy
- Wydanie Komunikatu MF/ interpretacji w innej ustalonej formie
- ...

**) Przepisy, których dotyczy zmiana będą wskazane w treści rekomendacji*

***) Szczegóły dotyczących tych przepisów przejściowych będą podane w treści rekomendacji, jeśli będzie to możliwe do sformułowania na tym etapie projektu]*

3.13. Nabycia, połączenia i podziały spółek

3.13.1. Definicja przedsiębiorstwa oraz nabycie zespołu aktywów

- Definicja przedsiębiorstwa/Wysoki (6.9.9.)
- Nabycie przedsiębiorstwa oraz nabycie zespołu aktywów/Średni (6.9.10.)

Odwołanie do aktu prawnego

Ustawa w art. 44d odwołuje się do nabycia przez jednostkę zorganizowanej części innej jednostki (z pominięciem definicji zorganizowanej części jednostki. Definicja "zorganizowanej części przedsiębiorstwa" jest zawarta w przepisach podatkowych). Z kolei art. 44b ust. 6 określa sposób ustalania wartości firmy.

Skrócony (syntetyczny) opis problemu

- Art. 44d odnosi się do "zorganizowanej części innej jednostki" ("ZCP"), brakuje jednakże definicji "zorganizowanej części innej jednostki". W praktyce często stosowana jest definicja z ustawy o Podatku od dochodów osób prawnych (ang. Corporate Income Tax) ("CIT"), niemniej jednak takie podejście może prowadzić w niektórych przypadkach do uznania za ZCP zbioru aktywów i zobowiązań, które nie reprezentują "przedsięwzięcia/biznesu".
- Ponadto, aktualne przepisy art. 44b wskazują, iż wartość firmy lub ujemna wartość firmy powstaje jako różnica między ceną przejęcia (ustaloną wg wartości godziwej), a aktywami netto (wycenionymi do wartości godziwej). Tym samym może to prowadzić do ujęcia wartości firmy lub ujemnej wartości firmy na połączeniu jednostek lub nabyciu ZCP, które stanowią zbiór aktywów i zobowiązań niebędących "przedsięwzięciem".

Rekomendacja

a. Opis proponowanej zmiany

- Proponujemy wprowadzenie do Ustawy (w rozdziale dotyczącym definicji) **definicji** analogicznej do stosowanej w Międzynarodowych Standardach Sprawozdawczości Finansowej 3 "Połączenia jednostek" ("MSSF 3") stanowiącej, iż za **przedsięwzięcie** (lub przedsięwzięcie gospodarcze lub przedsiębiorstwo (nazwa do wypracowania na późniejszym etapie prac) uznaje się zintegrowany zespół aktywów (lub aktywów i zobowiązań) oraz działań, który można prowadzić i którym można zarządzać w celu dostarczania dóbr lub usług klientom, generowania dochodu z inwestycji lub generowania innego dochodu z działalności operacyjnej. Przedsięwzięcie może mieć różną formę, w szczególności formę spółki, jej części, oddziału lub też stanowić zorganizowaną częścią przedsiębiorstwa.
- Proponujemy wprowadzenie do Ustawy (np. w rozdziale dotyczącym rozliczania połączeń jednostek) przepisów stanowiących, iż **w przypadku nabycia zespołu**

aktywów, który nie spełnia definicji przedsięwzięcia, zarówno w formie bezpośredniego zakupu jak i w przypadku zakupu udziałów w jednostce, która nie spełnia definicji przedsięwzięcia, ujęcie nabycia polega na **alokacji wartości godziwej ceny przejścia na poszczególne nabyte składniki aktywów i zobowiązań**, na takiej transakcji nie powstaje wartość firmy bądź ujemna wartość firmy.

Uzasadnienie:

Powyższa propozycja ma na celu ograniczenie ryzyka uznania za ZCP zbioru aktywów i zobowiązań, które nie reprezentują "przedsięwzięcia", a tym samym ujęcia wartości firmy lub ujemnej wartości firmy na nabyciu takiego zbioru aktywów i zobowiązań.

b. Uzasadnienie w przypadku rezygnacji z wprowadzenia zmian w danym obszarze problematycznym (jeśli wystąpią)

Nie dotyczy.

c. Wskazanie umiejscowienia w odpowiednim akcie prawnym i w jakim miejscu w strukturze

Ustawa o rachunkowości - obecne przepisy rozdziału 4a Łączenie się spółek oraz obszar definicji (obecnie rozdział 1 Przepisy ogólne).

d. Stanowiska odrębne, rozbieżności, decyzje do podjęcia (jeśli wystąpią)

- Z uwagi na istnienie analogicznych definicji w przepisach podatkowych oraz przepisach Kodeksu cywilnego należałoby rozważyć wypracowanie wspólnego rozwiązania.
- Nie rekomendujemy wprowadzania do Ustawy referencji do przepisów podatkowych w odniesieniu do definicji zorganizowanej części przedsiębiorstwa. Zmiana przepisów podatkowych pozostaje poza zakresem projektu, jednakże zwracamy uwagę, iż kierując się celem uspoźnienia przepisów księgowych i podatkowych, rekomendowane byłoby wprowadzenie do przepisów podatkowych uszczegółowienia wskazującego, iż zdefiniowana zorganizowana część przedsiębiorstwa powinna być, co do zasady, zdolna do generowania korzyści ekonomicznych.
- Z kolei obecna definicja na gruncie przepisów Kodeksu cywilnego definiuje przedsiębiorstwo jako zorganizowany zespół składników niematerialnych i materialnych przeznaczony do prowadzenia działalności gospodarczej, nie wskazując wprost na konieczność istnienia procesów. Tym samym, wprowadzenie innej definicji przedsiębiorstwa na gruncie Ustawy byłoby, zdaniem niektórych użytkowników Ustawy, źródłem konfliktu. Tym niemniej uważamy, że pojęcia te należy uspoźnić.
- Dodatkowo zdaniem niektórych użytkowników Ustawy, zawarte w proponowanej definicji pojęcie 'dochodu' nie występuje w Ustawie a jedynie w przepisach podatkowych, i, w związku z tym, być może wymagałoby zdefiniowania na poziomie Ustawy.

Zakres zmian [można zaznaczyć wiele obszarów]

- Wyodrębniona (samodzielna/ niezależna) zmiana w ramach Ustawy
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Standardu
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Rozporządzenia
- Zmiana Ustawy **oraz** obowiązujących Standardów, Rozporządzeń lub innych przepisów o rachunkowości
- Opracowanie nowego Standardu / Rozporządzenia
- Opracowanie Wytucznych Stosowania
- Zmiana w obrębie innych (nie dotyczących bezpośrednio rachunkowości) przepisach prawa*
- Konieczność opracowania skomplikowanych przepisów przejściowych
- Znaczący wpływ zmian na inne przepisy Ustawy
- Wydanie Komunikatu MF/ interpretacji w innej ustalonej formie
- ...

**) Przepisy, których dotyczy zmiana będą wskazane w treści rekomendacji*

***) Szczegóły dotyczących tych przepisów przejściowych będą podane w treści rekomendacji, jeśli będzie to możliwe do sformułowania na tym etapie projektu]*

3.13.2. Definicja jednostki dominującej sprawującej kontrolę, jednostek zależnych i stowarzyszonych

- Modyfikacja definicji „jednostki dominującej sprawującej kontrolę”/Średni (6.5.2.)
- Definicja jednostek zależnych i stowarzyszonych/Średni (6.5.3.)

Odwołanie do aktu prawnego

Jednostki dominujące, jednostki zależne, stowarzyszone oraz jednostki podporządkowane zostały zdefiniowane w art. 3 ust 1 odpowiednio w punktach 37), 39), 41) i 42). Jednocześnie art. 3 ust. 1 pkt 34) zawiera definicję kontroli.

Skrócony (syntetyczny) opis problemu

- Ustawa nie reguluje kwestii kontroli de facto (tj. sytuacji, gdy pomimo nie posiadania większości praw głosu w jednostce, która jest kontrolowana poprzez prawa głosu, inwestor sprawuje kontrolę gdyż posiada praktyczną zdolności do podejmowania decyzji dotyczących działalności tej jednostki).
- Ustawa przewiduje stosunkowo wąski katalog form prawnych przewidzianych dla jednostki dominującej (tj. jednostką dominującą jest tylko spółka handlowa lub przedsiębiorstwo państwowe), co wyłącza z obowiązku przygotowywania skonsolidowanego sprawozdania finansowego jednostki sprawujące kontrolę lecz posiadające inne formy prawne.

- Z kolei zgodnie z art. 55 Ustawy, skonsolidowanym sprawozdaniem finansowym obejmuje się jednostki zależne i stowarzyszone, a te są zdefiniowane jako jednostki prawa handlowego, co wyłącza fundusze inwestycyjne, spółdzielnie czy fundacje.

Rekomendacja

a. Opis proponowanej zmiany

Definicja kontroli

- Definicja kontroli w Ustawie wymagałaby przereformowania, w taki sposób aby definicja ta była opisana całościowo w jednym miejscu i dotyczyła zagadnienia sprawowania władzy, a nie, jak obecnie, była określona poprzez zdefiniowanie co jest jednostką dominującą.
- Dodatkowo, proponujemy na poziomie przepisów szczegółowych, tj. ewentualnego nowego standardu (w randze rozporządzenia) lub wytycznych, opisanie dodatkowych sytuacji (np. poprzez dodanie większej ilości przypadków/przykładów), które determinują istnienie kontroli (włączając w to sytuacje, w których jednostka w sposób ewidentny, pomimo niespełnienia warunków wskazanych w Ustawie, kieruje działalnością operacyjną i finansową danej jednostki we własnym imieniu).
- Kierunkowo sugerowalibyśmy aby na poziomie Ustawy zawrzeć definicję kontroli opartą o podstawowy zapis MSSF 9 definiujący kontrolę i jej trzy elementy (zdolność sprawowania władzy, narażenie na zmienne zwroty i zdolność zmiany zwrotów przy użyciu władzy), a szczegółowe rozwiązania dotyczące kontroli zawrzeć w standardzie (w randze rozporządzenia).

Formy prawne zawarte w definicjach

Proponujemy usunięcie z definicji jednostki dominującej, jednostek zależnych oraz stowarzyszonych odwołań do ich formy prawnej (spółek prawa handlowego, przedsiębiorstwa państwowego), z jednoczesnym rozwinięciem przepisów dotyczących obowiązku przygotowywania skonsolidowanych sprawozdań finansowych poprzez wskazanie jakie jednostki (w sensie formy prawnej) są zobowiązane do sporządzania skonsolidowanych sprawozdań finansowych.

b. Uzasadnienie w przypadku rezygnacji z wprowadzenia zmian w danym obszarze problematycznym (jeśli wystąpią)

Nie dotyczy.

c. Wskazanie umiejscowienia w odpowiednim akcie prawnym i w jakim miejscu w strukturze

- Modyfikacja definicji zawartych we wskazanych powyżej przepisach na poziomie Ustawy.

- Ewentualne stworzenie wytycznych lub standardu dotyczącego przesłanek zaistnienia kontroli.

d. Stanowiska odrębne, rozbieżności, decyzje do podjęcia (jeśli wystąpią)

Na tym etapie Projektu - nie dotyczy.

Zakres zmian [można zaznaczyć wiele obszarów]

- Wyodrębniona (samodzielna/ niezależna) zmiana w ramach Ustawy
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Standardu
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Rozporządzenia
- Zmiana Ustawy **oraz** obowiązujących Standardów, Rozporządzeń lub innych przepisów o rachunkowości
- Opracowanie nowego Standardu / Rozporządzenia
- Opracowanie Wytycznych Stosowania
- Zmiana w obrębie innych (nie dotyczących bezpośrednio rachunkowości) przepisach prawa*
- Konieczność opracowania skomplikowanych przepisów przejściowych
- Znaczący wpływ zmian na inne przepisy Ustawy
- Wydanie Komunikatu MF/ interpretacji w innej ustalonej formie
- ...

**) Przepisy, których dotyczy zmiana będą wskazane w treści rekomendacji*

***) Szczegóły dotyczących tych przepisów przejściowych będą podane w treści rekomendacji, jeśli będzie to możliwe do sformułowania na tym etapie projektu]*

3.13.3. Metody rozliczania nabyć i połączeń

- Metoda łączenia udziałów dla celów konsolidacji/Średni (6.5.1.)
- Połączenie odwrotne/Wysoki (6.9.11.)
- Prowizoryczne rozliczenie nabycia/Średni (6.9.13.)
- Doprecyzowanie definicji łączonych aktywów i pasywów/Średni (6.9.4.)
- Dane porównawcze po połączeniu metodą łączenia udziałów/Średni (6.9.6.)
- Cena nabycia w metodzie łączenia udziałów/Niski (6.9.7.)
- Eliminacja inwestycji w metodzie łączenia udziałów/Niski (6.9.8.)
- Ustrukturyzowanie Ustawy w kwestiach dotyczących nabyć i połączeń/Średni (6.9.15.)
- Ograniczenia stosowania metody nabycia w przypadku transakcji pod wspólną kontrolą/Wysoki (6.9.1.)

- Metoda łączenia udziałów w przypadku kontroli przez osoby fizyczne lub Skarb Państwa/Średni (6.9.2.)
- Doprecyzowanie w obszarze "wspólnej kontroli"/Niski (6.9.3.)

Odwołanie do aktu prawnego

Metoda nabycia jest opisana w art. 44b, natomiast metoda łączenia udziałów w art. 44c.

Przepisy art. 59 ust. 1 oraz art. 60 ust. 2 wskazują, iż w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym do nabycia jednostek zależnych zastosowanie ma wyłącznie metoda nabycia.

Skrócony (syntetyczny) opis problemu

- Z przepisów art. 59 ust. 1 oraz art. 60 ust. 2 wynika, iż nie ma odstępstw od zastosowania metody nabycia dla celów sporządzenia skonsolidowanego sprawozdania finansowego, co oznacza, iż nie ma możliwości zastosowania metody łączenia udziałów dla transakcji nabycia pod wspólną kontrolą. Tymczasem, w praktyce rynkowej transakcje nabycia jednostek zależnych pod wspólną kontrolą zdarzają się często i wymaganie zastosowania metody nabycia w każdym przypadku może nie być uzasadnione.
- W praktyce gospodarczej pojawiają się wątpliwości dotyczące ujęcia zgodnie z Ustawą tzw. połączeń odwrotnych, tj. sytuacji gdy np. nowo założona jednostka dominująca nabywa spółkę zależną od stron trzecich (i następuje objęcie kontroli) i krótko po tym dokonuje się połączenia obu jednostek w ten sposób, że jednostką, która przetrwa połączenie, jest jednostka zależna - w takiej sytuacji, przy zastosowaniu przepisów w obecnym brzmieniu, zastosowanie metody nabycia i metody łączenia udziałów będzie skutkowało ujęciem takich samych wartości aktywów i zobowiązań oraz kapitału (tj. aktywa i zobowiązania jednostki zależnej pozostaną według ich dotychczasowych wartości bilansowych a efekt połączenia wpłynie na kapitał własny). Takie rozliczenie nie odzwierciedla treści ekonomicznej transakcji.
- Ustawa nie zawiera wytycznych pozwalających na prowizoryczne rozliczenie połączenia jednostek i dokonanie finalizacji wycen w kolejnym roku obrotowym, więc aktualnie istnieje problem rozliczania połączeń metodą nabycia w przypadku transakcji mających miejsce blisko końca roku obrotowego, gdy nie jest możliwe wiarygodne ustalenie wartości godziwych w takim czasie, aby móc sporządzić sprawozdanie finansowe zgodnie z terminami ustawowymi. Literalne zastosowanie wytycznych art. 44b ust. 8 mogłoby w takim przypadku prowadzić do ujęcia istotnych korekt z tytułu finalizacji wycen w pozostałych kosztach/przychodach operacyjnych.

Ten sam problem dotyczy rozliczania nabycia jednostek zależnych w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym.

- W przypadku zastosowania metody łączenia udziałów występują niejasności dotyczące prezentacji danych porównawczych w takich sytuacjach jak np.:

- Objęcie wspólną kontrolą nastąpiło w trakcie okresu porównawczego (tj. czy dane należy połączyć od bilansu otwarcia czy dopiero od daty wejścia pod wspólną kontrolę); lub
- Jednostką przejmującą jest nowo założony podmiot, który nie istniał w okresie porównawczym;
- Nabywana jest zorganizowana częśći innej jednostki ("ZCP") która uprzednio stanowiła integralną część innej jednostki - bardzo często w praktyce sporządzenie dane porównawczych w taki sposób, jakby nabycie ZCP miało miejsce na początek poprzedniego roku obrotowego jest trudne lub niemożliwe.

Rekomendacja

a. Opis proponowanej zmiany

Ogólne założenia dotyczące rozliczania połączeń/ nabyć

- Proponujemy wprowadzenie w miejsce obecnej metody łączenia udziałów **metody opartej o wartości bilansowe poprzednika**, po doprowadzeniu do jednolitych zasad rachunkowości i wyeliminowaniu wzajemnych sald i transakcji. Wartości bilansowe poprzednika są co do zasady tożsame z istniejącymi wartościami księgowymi spółki przejętej (ale mogą też być istniejącymi wartościami bilansowymi ze sprawozdania skonsolidowanego) a zastosowanie takiej metody zapewni lepsze odzwierciedlenie treści ekonomicznej danej transakcji. Na poziomie przepisów szczegółowych, tj. ewentualnego nowego standardu (w randze rozporządzenia) lub wytycznych wprowadzone zostanie szczegółowe wyjaśnienie czym są "wartości bilansowe/ księgowe poprzednika". Dalsze rekomendacje w zakresie metody opartej o wartości bilansowe przedstawiamy poniżej w sekcji "Metoda oparta o wartości bilansowe".
- Proponujemy wprowadzenie również **nakazu stosowania tej metody w przypadku reorganizacji** jednostek oraz w przypadku transakcji **o znikomej treści ekonomicznej**. Równocześnie, wskazaną metodę MOŻNA by również stosować do rozliczania połączeń/nabyć przedsięwzięć pod wspólną kontrolą. Ewentualne doprecyzowanie kwestii tego, co oznacza 'reorganizacja' oraz 'znikoma treść ekonomiczna' mogłoby zostać przedstawione w treści dedykowanego standardu.
- W związku z powyższym, proponujemy wprowadzenie **do Ustawy** przepisu stanowiącego iż, **co do zasady, przy połączeniu/ nabyciu jednostek zastosowanie ma metoda nabycia, z zastrzeżeniem**, iż metody nabycia nie stosuje się do (i) reorganizacji, w których nie następuje zmiana kontroli nad łączącymi się podmiotami, (ii) transakcji pod wspólną kontrolą, które nie mają treści ekonomicznej lub mają znikomą treść ekonomiczną. Ponadto, metody nabycia można nie stosować również do innych niż w punkcie (i) i (ii) połączeń/nabyć pod wspólną kontrolą.
- **Proponowana definicja połączenia jednostek lub przedsięwzięć pod wspólną kontrolą**: transakcja, w której wszystkie łączące się jednostki lub przedsięwzięcia są

kontrolowane przez tę samą stronę lub strony przed i po transakcji, a taka kontrola nie jest przejściowa.

- **Na poziomie dedykowanego standardu** (w randze rozporządzenia) należałoby wówczas wprowadzić wytyczne wskazujące znaczenie pojęć reorganizacja, treść ekonomiczna, wspólna kontrola, a także kiedy wspólna kontrola jest przejściowa. Rekomendowalibyśmy także, aby na poziomie wspomnianego standardu uregulować sposób ujęcia transakcji, w przypadku gdy wspólna kontrola powstała przejściowo przed połączeniem (w takiej sytuacji powinna mieć zastosowanie metoda nabycia, przy czym konieczne byłoby szczegółowe uregulowanie kwestii daty nabycia, elementów metody nabycia oraz jej podstawy).

Przepisy dotyczące metody nabycia

- Proponujemy, aby **na poziomie Ustawy** dla metody nabycia wprowadzić **zdefiniowanie jednostki/strony przejmującej** - przejmującym byłaby jednostka/ strona przejmująca w sensie prawnym, chyba że fakty i okoliczności (lub treść ekonomiczna) wskazują inaczej.
- Proponujemy, aby szczegółowe regulacje dotyczące identyfikacji jednostki/strony przejmującej zostały wprowadzone na poziomie standardu w randze rozporządzenia.
- Powyższe oznacza dopuszczenie możliwości rozliczenia transakcji jako **przejęcia odwrotnego** (ang. reverse acquisition) w sytuacji, gdy treść ekonomiczna jest niespójna z formą prawną organizacji połączenia. Szczegóły, kiedy dochodzi do połączenia odwrotnego oraz mechanika jego rozliczenia powinny zostać sprecyzowane w dedykowanym standardzie dotyczącym połączeń.
- Proponujemy również **ograniczenie zakresu przepisów dotyczących metody nabycia zawartych obecnie w Ustawie**, poprzez wskazanie, iż w metodzie nabycia podlegające zidentyfikowaniu przejęte aktywa i zobowiązania wyceniane są do wartości godziwej, za wyjątkiem sald podatku odroczonego, które ustalane jest w oparciu o różnice przejściowe, i usunięcie szczegółowych przepisów zawartych obecnie w art. 44b ust. 4. Natomiast szczegółowe wytyczne dotyczące tego w jaki sposób ustalić wartość godziwą oraz w jaki sposób zidentyfikować aktywa i zobowiązania podlegające nabyciu, określić na poziomie standardu (z wykorzystaniem opracowanego "Projektu Stanowiska w sprawie ustalania wartości godziwej dla potrzeb rozliczania połączeń jednostek metodą nabycia").

Rozliczenie prowizoryczne w metodzie nabycia

Proponujemy wprowadzenie koncepcji prowizorycznego rozliczenia nabycia, analogicznie jak to ma miejsce w przypadku MSSF (ang.provisional amounts) - poprzez zastąpienie przepisów obecnego art. 44b ust. 8 następującymi wytycznymi:

- Jednostka ma możliwość dokonania rozliczenia nabycia/ połączenia w wartościach prowizorycznych (tj. w wartościach nieostatecznych/ wstępnych, które mogą podlegać

dalszym zmianom w procesie finalizacji wycen przejętych aktywów i zobowiązań do wartości godziwych).

- Jednostka ma możliwość zastosowania kwot ustalonych prowizorycznie przez określony czas, po upływie tego okresu jednostka byłaby zobowiązana do dokonania rozliczenia finalnego i ujęcia tego rozliczenia w pełni retrospektywnie, korygując wartości aktywów i zobowiązań ujęte na dzień nabycia/połączenia; rozliczenie finalne dokonuje się nie później niż przy sporządzaniu sprawozdania finansowego za kolejny rok obrotowy następujący po roku w którym nastąpiło nabycie/połączenie.
- Do rozważenia byłyby następujące możliwości w zakresie wytycznych dotyczące czasu na finalizację wartości ustalonych prowizorycznie :
 - Jednostka jest zobligowana do finalizacji wartości ustalonych prowizorycznie przed końcem roku obrotowego następującego po roku, w którym miała miejsce transakcja, pod warunkiem, że przyjmie 5-letni okres amortyzacji wartości firmy; lub
 - Rozliczenie prowizoryczne jest możliwe tylko w przypadku transakcji, które odbyły się w drugiej połowie roku obrotowego.
- Zakładamy, że zastosowanie rozliczenia w wartościach prowizorycznych wymagałoby przedstawienia odpowiedniego ujawnienia w sprawozdaniu finansowym.

Metoda oparta o wartości bilansowe

W zakresie metody opartej o wartości bilansowe/ księgowo rekomendujemy, aby Ustawa zawierała następujące wytyczne:

- Metodę oparta o wartości bilansowe stosuje się **obowiązkowo** w przypadku: (i) reorganizacji, w których nie następuje zmiana kontroli nad łączącymi się podmiotami, (ii) transakcji pod wspólną kontrolą, które nie mają lub mają znikomą treść ekonomiczną. Metodą tą MOŻNA również stosować do rozliczania innych połączeń/nabyć przedsięwzięć pod wspólną kontrolą.
- Metoda ta, podobnie jak obecna metoda łączenia udziałów, zakładałaby połączenie danych bilansowych jednostki przejmowanej z danymi jednostki przejmującej (po doprowadzeniu do jednolitych zasad rachunkowości oraz wyłączeniu sald wzajemnych) oraz odniesieniu ewentualnie powstałych różnic na kapitał, przy czym kwoty dodatnie powstałych różnic byłyby odnoszone na kapitał rezerwowy, zaś kwoty ujemne do zysku/ straty z lat ubiegłych. Kwestia, czy kwoty te wpływają na kwoty dostępne do dystrybucji na rzecz właścicieli została zaadresowana w odrębnym punkcie niniejszego raportu.
- Rekomendujemy, aby w przypadku metody opartej o wartości bilansowe, cenę nabycia określić jako wartość księgową przekazanych aktywów lub wartość bieżącą zaciągniętych zobowiązań, a w przypadku emisji kapitału - ich ustaloną

w dokumentach związanych z połączeniem cenę emisyjną (lub wartość instrumentów kapitałowych wynikająca z dokumentów prawnych), a w przypadku jej braku wartość nominalną wyemitowanych instrumentów.

- Na poziomie Ustawy, należy wprowadzić zapis dotyczący stosowania istniejących wartości bilansowych poprzednika w miejsce stosowania wartości godziwych przejętych aktywów i zobowiązań, a także dla ceny przejęcia. Jednocześnie, metoda ta uniemożliwiłaby ujmowanie aktywów lub zobowiązań nie ujętych uprzednio w księgach lub w sprawozdaniach finansowych poprzednika (za wyjątkiem sytuacji, gdy rozpoznanie takich aktywów lub zobowiązań wynika z konieczności uspołnienienia zasad rachunkowości z zasadami rachunkowości przejmującego).
- W metodzie opartej o wartości bilansowe przejmującym jest zawsze podmiot przejmujący w sensie prawnym (w metodzie tej brak jest możliwości ustalenia przejmującego).
- Metoda oparta o wartości bilansowe **zakładałaby ujęcie prospektywne, bez konieczności przekształcania danych porównawczych** (zmiana obecnych przepisów zawartych w art. 44c ust. 6). Jednostka przejmowana zobowiązana byłaby do zamknięcia ksiąg rachunkowych na dzień poprzedzający dzień połączenia oraz przygotowanie sprawozdania finansowego za ten okres (ta kwestia została także ujęta w rekomendacjach dotyczących sprawozdań innych niż roczne). Konsekwencją tej zmiany byłoby również **usunięcie wyłączenia opisanego w art. 12 ust. 3 pkt 2).**
- **Szczegóły zastosowania metody opartej o wartości bilansowe powinny zostać uregulowane na poziomie dedykowanego standardu** - w szczególności dotyczy to wskazania czym są "wartości bilansowe poprzednika", które należy użyć, tj. z jakich sprawozdań finansowych (jednostkowych czy skonsolidowanych i na jakim szczeblu konsolidacji) mają pochodzić wartości bilansowe wykorzystywane w tej metodzie, np. poprzez stwierdzenie, że w przypadku, gdy istnieje więcej niż jeden zestaw wartości bilansowych, wówczas stosuje się te, które są bardziej odpowiednie z perspektywy właściciela kontrolującego, a standard powinien zawierać wyraźne wytyczne, w jaki sposób należy to ustalić
- Metoda oparta o wartości bilansowe poprzednika jest w dużej mierze zbieżna z metodą łączenia udziałów, ale wprowadza pewne modyfikacje, które są odpowiedzią na pojawiające się w praktyce problemy.
- Uzasadnieniem dla zastąpienia metody łączenia udziałów proponowaną metodą opartą o wartości bilansowe jest występowanie wątpliwości dotyczących źródła, z którego pochodzą sumowane aktywa i pasywa (Ustawa wymaga „sumowania poszczególnych pozycji odpowiednich aktywów i pasywów” bez wskazania specyficznie skąd pochodzą te wartości), a także praktyczne problemy związane z przygotowaniem danych porównawczych oraz wypracowaniem podejścia do sytuacji problematycznych - np.

kiedy łączące się podmioty znalazły się pod wspólną kontrolą w trakcie okresu, który jest objęty sprawozdaniem połączonego podmiotu.

Metoda oparta o wartości bilansowe w skonsolidowanych sprawozdaniach finansowych

- Proponujemy, aby w sprawozdaniu skonsolidowanym do rozliczenia nabycia jednostek zależnych miały zastosowanie te same metody, które miałyby zastosowanie do rozliczenia połączenia przedsięwzięć w jednostkowym sprawozdaniu finansowym, tj. istniałaby możliwość zastosowania w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym metody opartej o wartości bilansowe w przypadku, gdy jednostka przejmująca oraz jednostka przejmowana znajdują się pod kontrolę tej samej strony/stron, oraz obowiązek jej zastosowania w sytuacji reorganizacji pod wspólną kontrolą oraz połączeń pod wspólną kontrolą o znikomej treści ekonomicznej.

Uporządkowanie przepisów dotyczących połączeń i nabyc

- Proponujemy zmianę nazwy obecnego rozdziału 4a Ustawy z "Łączenie się spółek" na np.: "Rozliczenie transakcji połączeń i nabycia przedsięwzięć".
- Proponowana zawartość tego rozdziału obejmowałaby:
 - Wskazanie rodzaju transakcji, które skutkują koniecznością zastosowania przepisów dotyczących rozliczenia nabycia przedsięwzięcia: nabycie przedsięwzięcia przez jednostkę może odbyć się poprzez: połączenie jednostek, nabycie zorganizowanej części przedsiębiorstwa poprzez zakup, wniesienie w aportem lub w inny sposób. Nabycie przedsięwzięcia przez grupę kapitałową może odbyć dodatkowo (w stosunku do tego, co wskazano w poprzednim zdaniu) przez objęcie kontroli nad inną jednostką.
 - W przypadku, gdy dochodzi do transakcji nabycia grupy aktywów, nie spełniającej definicji przedsięwzięcia, zapłaconą cenę należy rozdzielić pomiędzy nabyte aktywa i zobowiązania w taki sposób, aby nie powstawała wartość firmy lub ujemna wartość firmy.

Szczegóły dotyczące metodologii alokacji ceny pomiędzy składniki aktywów i zobowiązań (w zależności od tego czy dotyczą składników monetarnych czy niemonetarnych) powinny zostać opisane w standardzie/rozporządzeniu.

- Wskazanie, iż przepisy niniejszego rozdziału mają zastosowanie zarówno do transakcji nabycia przedsięwzięć zarówno w jednostkowym sprawozdaniu finansowym jak i skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym.
- Wytyczne księgowe dotyczące zasad ujmowania transakcji nabycia przedsięwzięcia: **co do zasady, przy połączeniu/ nabyciu przedsięwzięć zastosowanie ma metoda nabycia, z zastrzeżeniem**, iż metody nabycia nie stosuje się do (i) reorganizacji, w których nie następuje zmiana kontroli nad łączącymi się podmiotami, (ii) transakcji które nie mają lub mają znikomą treść

ekonomiczną. Ponadto, metody nabycia można nie stosować również do innych połączeń/nabyć przedsięwzięć pod wspólną kontrolą. W sytuacji, gdy nie stosuje się metody nabycia, zastosowanie ma metoda oparta o wartości bilansowe poprzednika (o które wspomniano powyżej).

- Zdefiniowanie metody nabycia: Metoda nabycia polega na połączeniu danych przejmującego z danymi przejmowanego w taki sposób, że dane przejmowanego są włączane do danych przejmującego od dnia przejęcia według wartości godziwych na dzień przejęcia;
- Przez dzień zajęcia rozumie się dzień, w którym przejmujący objął kontrolę nad przedsięwzięciem.
- Określenie strony przejmowanej i przejmującej: przejmującym byłaby jednostka/strona przejmująca kontrolę w sensie prawnym, chyba że fakty i okoliczności (lub treść ekonomiczna) wskazują inaczej. Stroną przejmowaną jest przedsięwzięcie nad którym przejmujący obejmuje kontrolę.
- Zdefiniowanie metody opartej o wartości bilansowe (zgodnie z wytycznymi opisanymi powyżej).
- Natomiast na poziomie nowego standardu/ rozporządzenia dotyczącego połączeń/rozliczenia nabycia proponujemy uregulowanie szczegółowych zasad dotyczących metody nabycia, metody wartości opartej o wartości bilansowe oraz ujawnienia informacji związanych z nabyciem przedsięwzięć. Dodatkowo standard powinien regulować kwestie definicji np. kontroli przejściowej oraz kwestie dotyczące identyfikacji przejętych aktywów i zobowiązań nieujętych w bilansie podmiotu przejmowanego (w tym zobowiązań warunkowych).

Modyfikacja przepisów dotyczących ujemnej wartości firmy

- Poniższa propozycja związana jest ze zmianą przepisów zawartych w art. 44b ust. 11-12. Przepisy te są krytykowane przez niektórych interesariuszy ze względu na wysoki stopień skomplikowania oraz niepraktyczność związaną z faktem, że ewidencja rozliczenia ujemnej wartości firmy w długim okresie w korespondencji do środków trwałych wymaga znaczących nakładów pracy.
- Proponujemy aby zmienić wytyczne dotyczące ujmowania ujemnej wartości firmy. Rekomendujemy, aby w miejsce dotychczasowych wytycznych, wprowadzić przepis stanowiący, że jeżeli w wyniku połączenia/ nabycia przedsięwzięcia powstaje ujemna wartość firmy, to w pierwszej kolejności należy wyeliminować z bilansu nabytego przedsięwzięcia wszystkie wartości niematerialne (ewentualnie za wyjątkiem tych, które są notowane na aktywnym rynku, np. certyfikaty CO2) a tym samym ograniczyć rozpoznanie przejętych składników aktywów trwałych do rzeczowych/ materialnych składników majątku trwałego. Uzasadnieniem tego podejścia jest idea ograniczenia powstawania ujemnej wartości firmy w wyniku rozpoznania aktywów niematerialnych, których wartość godziwa jest, co do zasady, ustalana nie w odniesieniu do aktywnego

ryнку czy innych wartości rynkowych, tylko w oparciu o inne metody/techniki szacowania wartości godziwej. Zaproponowane rozwiązanie jest prostsze niż podejście wymagane przez MSSF 3.

- W sytuacji jeśli po eliminacji wartości niematerialnych ujemna wartość firmy nadal występuje, zasadne byłoby ujęcie pozostałej różnicy w rachunku zysków i strat, chyba że istnieją obiektywne dowody wskazujące na to, iż różnica ta dotyczy zobowiązań warunkowych. Wówczas ujęcie pozostałej części ujemnej wartości firmy w rachunku zysków i strat byłoby odroczone do momentu realizacji lub wygaśnięcia tych zobowiązań warunkowych. Proponowane powyżej ujęcie zakłada oddzielenie rozliczenia ujemnej wartości firmy od wartości środków trwałych i ich amortyzacji. Uzasadnieniem takiego rozdzielenia jest fakt, iż obecny sposób rozliczania budzi praktyczne problemy, ponieważ aktywa przedmiotem amortyzacji podlegają stałym modernizacjom, zmienia się ich okres użytkowania, powstają inne dodatkowe składniki aktywów - w praktyce uniemożliwia to precyzyjne rozliczenie ujemnej wartości firmy. Alternatywnym rozwiązaniem rozwiązującym praktyczne problemy może być również arbitralne określenie, że pozostała ujemna wartość firmy jest rozliczana przez okres 5 lat (analogicznie do wartości firmy). Przyjęcie takiego rozwiązania można uzasadnić faktem, że ujemna wartość firmy najczęściej powstaje w sytuacji przejmowania podmiotu, który jest niedochodowy, wymaga restrukturyzacji łącznie ze zwolnieniem części pracowników - rozliczenie w okresie 5 lat zapewni rozsądną kompensację skutków restrukturyzacji w rachunku zysków i strat.
- Przedstawiona powyżej propozycja wzbudziła w toku projektu wątpliwości niektórych respondentów, którzy twierdzili, że woleliby, aby sposób postępowania w przypadku identyfikacji ujemnej wartości firmy był w pełni skorelowany z podejściem MSSF 3.

b. Uzasadnienie w przypadku rezygnacji z wprowadzenia zmian w danym obszarze problematycznym (jeśli wystąpią)

Nie dotyczy

c. Wskazanie umiejscowienia w odpowiednim akcie prawnym i w jakim miejscu w strukturze

Szczegółowe wytyczne dotyczące lokalizacji zmian wskazano powyżej w treści rekomendacji - generalne zmiany dotyczą obecnych przepisów zawartych a art. 44a-44c; z rekomendacjami związana jest także konieczność opracowania nowego standardu dotyczącego rozliczania połączeń/ nabyć.

d. Stanowiska odrębne, rozbieżności, decyzje do podjęcia (jeśli wystąpią)

Wśród użytkowników Ustawy pojawiły się wątpliwości dotyczące zastąpienia metody łączenia udziałów metodą opartą o wartości bilansowe - w szczególności kwestionowano, czy zastosowanie perspektywnego podejścia jest uzasadnione z punktu widzenia użytkowników sprawozdania finansowego.

Jednocześnie pojawiły się propozycje, aby rozliczanie połączeń pod wspólna kontrola NIE mogło się odbywać z wykorzystaniem metody nabycia.

Kwestie metody rozliczania połączeń oraz ujemnej wartości firmy zostały przez członków Komitetu KSR zaklasyfikowane jako wymagające dalszych konsultacji z interesariuszami.

Zakres zmian [można zaznaczyć wiele obszarów]

- Wyodrębniona (samodzielna/ niezależna) zmiana w ramach Ustawy
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Standardu
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Rozporządzenia
- Zmiana Ustawy **oraz** obowiązujących Standardów, Rozporządzeń lub innych przepisów o rachunkowości
- Opracowanie nowego Standardu / Rozporządzenia
- Opracowanie Wytycznych Stosowania
- Zmiana w obrębie innych (nie dotyczących bezpośrednio rachunkowości) przepisach prawa*
- Konieczność opracowania skomplikowanych przepisów przejściowych
- Znaczący wpływ zmian na inne przepisy Ustawy
- Wydanie Komunikatu MF/ interpretacji w innej ustalonej formie
- ...

**) Przepisy, których dotyczy zmiana będą wskazane w treści rekomendacji*

***) Szczegóły dotyczących tych przepisów przejściowych będą podane w treści rekomendacji, jeśli będzie to możliwe do sformułowania na tym etapie projektu]*

3.13.4. Nabycie etapami oraz zmiana procentowego udziału w jednostce zależnej

- Nabycie etapami - ponowna wycena do wartości godziwej/Średni (6.5.13.)
- Zmiana procentowego udziału w jednostce zależnej/Średni (6.5.14.)
- Nabycie etapami/Średni (6.9.12.)
- Ujęcie kapitałów mniejszości/Średni (6.5.15.)

Odwołanie do aktu prawnego

Nabycie etapami udziałów w jednostce zależnej jest uregulowane w art. 60 ust. 3-4, połączenie w wyniku kilku następujących po sobie transakcji jest z kolei uregulowane w art. 44b ust. 7.

Skrócony (syntetyczny) opis problemu

- Ustawa nie wskazuje jednoznacznie czy należy na dzień każdej znaczącej transakcji lub transakcji następujących w znacznych odstępach czasu, dokonać wyceny aktywów/zobowiązań jednostki zależnej do wartości godziwej;
- Jeżeli należałoby dokonać wyceny do wartości godziwej na dzień każdej znaczącej transakcji nabycia dodatkowych udziałów, to nie wskazano, w jaki sposób ująć efekt takiej wyceny;
- Brak jest wytycznych, jak ująć nabycie dodatkowych udziałów, gdy transakcje nie są znaczące lub nie występują w znacznych odstępach czasu;
- Ustawa wprowadza specyficzne uregulowanie dotyczące zmiany procentowego udziału w spółce zależnej, gdy następuje to w drodze wydania dodatkowych udziałów przez spółkę współzależną (ujęcie kwoty różnicy w kosztach/przychodach finansowych), które są odmienne od sposobu ujmowania transakcji kupna/sprzedaży udziałów.

Rekomendacja

a. Opis proponowanej zmiany

Proponujemy zmianę przepisów art. 60 ust. 3 w taki sposób, aby stanowiły one, iż:

- Aktywa i zobowiązania jednostki zależnej wycenia się do wartości godziwej **wyłącznie na datę objęcia kontroli**. Wartość firmy ustalona jest na dzień objęcia kontroli, przy czym dla celu wyliczenia wartości firmy wycena dotychczas posiadanych udziałów nie dających kontroli **jest oparta o ich wartości bilansowe**.
- **Zwiększenie % udziału w jednostce zależnej** nie skutkuje koniecznością ponownej wyceny aktywów i zobowiązań jednostki zależnej do wartości godziwych. Różnicę pomiędzy ceną nabycia a wartością bilansową nabytego kapitału mniejszości ujmuje się jako korektę wartości firmy.

Proponujemy również wprowadzenie przepisu regulującego ujęcie transakcji tzw.

domniemanego zakupu lub sprzedaży: W przypadku zmian w strukturze grupy kapitałowej, w których dana jednostka nie uczestniczy w sposób bezpośredni (w szczególności w przypadku emisji udziałów przez jednostkę zależną - rozumianej jako domniemana sprzedaż, lub w przypadku umorzenia przez jednostkę zależną udziałów należących do innego udziałowca - rozumianego jako domniemany zakup), ujęcie tych zmian następuje w sposób analogiczny do ujęcia transakcji nabycia lub zbycia udziałów, tj. (i) w przypadku domniemanego zakupu ujmowana jest dodatkowa wartość firmy; natomiast (ii) w przypadku domniemanej sprzedaży wynik na tej transakcji ujmowany jest jako zysk lub strata okresu. Konsekwencją wprowadzenia powyższych zapisów byłoby usunięcie obecnych przepisów art. 60 ust 4.

Podsumowując, w miejsce obecnego art. 60 ust. 4 proponujemy wprowadzić zapis stanowiący, iż “w przypadku zmiany zaangażowania w jednostkę zależną nie powodującego zmiany kontroli skutki zwiększenia zaangażowania w jednostce zależnej korygują wartość firmy, natomiast

skutki zmniejszenia zaangażowania w jednostce zależnej są odnoszone do rachunku zysków i strat”, natomiast na poziomie standardu/ rozporządzenia uzupełnić ten zapis o odpowiednie wytyczne regulujące/ ilustrujące wszystkie możliwe sytuacje, na przykład wyjaśnienie, że zwiększenie zaangażowania może być poprzez zakup ale może też się odbyć w sposób domniemany.

W kontekście kapitałów mniejszościowych proponujemy rozważanie rozwiązania, żeby udziały mniejszości ująć w kwocie zero.

Uzasadnienie powyższych rekomendacji:

- Wyceny do wartości godziwej aktywów i zobowiązań na każdy moment zwiększania procentowego udziału w jednostkach zależnych stanowią niepotrzebne obciążenie dla jednostek. W praktyce jednostki robią wszystko, aby uniknąć ponownej/ wielokrotnej wyceny.
- Nie wydaje się zasadne, aby transakcje dotyczące zwiększenia procentowego udziału jednostki dominującej lub grupy kapitałowej w aktywach netto jednostki zależnej w wyniku emisji/ umorzenia akcji/ udziałów na rzecz strony trzeciej (akcjonariusza mniejszościowego) rozliczane były w inny sposób niż na zasadach ogólnych dotyczących nabywania i zbywania udziałów w spółce zależnej.

b. Uzasadnienie w przypadku rezygnacji z wprowadzenia zmian w danym obszarze problematycznym (jeśli wystąpią)

Nie dotyczy.

c. Wskazanie umiejscowienia w odpowiednim akcie prawnym i w jakim miejscu w strukturze

- Ustawa o rachunkowości - przepisy rozdziału 6 Skonsolidowane sprawozdania finansowe grupy kapitałowej: obecne art. 60 ust. 3-4
- Rozporządzenie o konsolidacji - uspojnienie przepisów pod kątem zmian w Ustawie

d. Stanowiska odrębne, rozbieżności, decyzje do podjęcia (jeśli wystąpią)

W trakcie tej fazy projektu pojawiły się głosy krytyczne dotyczące propozycji ujmowania efektu zmiany udziału % w jednostce zależnej poprzez wartość firmy - kwestia powinna zostać poddana dalszej dyskusji w szerszym gronie interesariuszy.

Sugerujemy, aby kształt ostatecznego brzmienia przepisów w zakresie proponowanego rozwiązania lub pozostawienie kwestii ujęcia kapitałów mniejszościowych bez rozwiązania- tj. skutek zastosowanego podejścia do ujemnych kapitałów mniejszości, który wpływa na kalkulację wartości firmy, został przedstawiony jako przedmiot analizy oczekiwań w szerszym gronie interesariuszy.

Zakres zmian [można zaznaczyć wiele obszarów]

- Wyodrębniona (samodzielna/ niezależna) zmiana w ramach Ustawy
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Standardu
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Rozporządzenia
- Zmiana Ustawy **oraz** obowiązujących Standardów, Rozporządzeń lub innych przepisów o rachunkowości
- Opracowanie nowego Standardu / Rozporządzenia
- Opracowanie Wytucznych Stosowania
- Zmiana w obrębie innych (nie dotyczących bezpośrednio rachunkowości) przepisach prawa*
- Konieczność opracowania skomplikowanych przepisów przejściowych
- Znaczący wpływ zmian na inne przepisy Ustawy
- Wydanie Komunikatu MF/ interpretacji w innej ustalonej formie
- ...

**) Przepisy, których dotyczy zmiana będą wskazane w treści rekomendacji*

***) Szczegóły dotyczących tych przepisów przejściowych będą podane w treści rekomendacji, jeśli będzie to możliwe do sformułowania na tym etapie projektu]*

3.13.5. Metoda proporcjonalna

- Metoda proporcjonalna/Średni (6.5.19.)

Odwołanie do aktu prawnego

Zastosowanie metody proporcjonalnej reguluje art. 59 ust. 2, zaś jej opis znajduje się a art. 61 ust. 1.

Skrócony (syntetyczny) opis problemu

Stosowanie metody proporcjonalnej nie wydaje się uzasadnione poza ograniczonymi przypadkami takimi jak np. inwestycja w spółkę cywilną.

Rekomendacja

a. Opis proponowanej zmiany

Proponujemy wprowadzenie następujących zmian w art. 59 ust. 2 Ustawy: Co do zasady w odniesieniu do jednostek współzależnych stosuje się metodą praw własności, za wyjątkiem przypadku, gdy inwestor ma prawo do aktywów jednostki współzależnej oraz posiada obowiązek pokrycia jej zobowiązań - wówczas inwestor ujmuje w swoim sprawozdaniu finansowym przypadającą na niego część aktywów i zobowiązań jednostki współzależnej.

Proponujemy aby, regulacje dotyczące szczegółów, kiedy inwestor ma prawo do aktywów jednostki współzależnej oraz obowiązek pokrycia jej zobowiązań uregulować na poziomie standardu/rozporządzenia. Wytuczne tam zawarte mogłyby wskazywać, iż metodę proporcjonalną należy stosować w przypadku (i) udziału w spółkach nieposiadających

osobowości prawnej, (ii) udziału w przedsięwzięciach lub aktywach (np. współwłasność budynku), albo (iii) udziału w podmiotach, w których jednostka na podstawie umowy ma prawo udziału w aktywach oraz ponosi bezpośrednią odpowiedzialność za zobowiązania; w pozostałych przypadkach zastosowanie ma metoda praw własności.

Uzasadnienie:

Zastosowanie metody proporcjonalnej w przypadku niektórych inwestycji oraz relacji umownych może nie odzwierciedlać treści ekonomicznej, gdyż może powodować rozpoznanie przez jednostkę udziałów w aktywach, do których dana jednostka nie ma bezpośredniego prawa oraz udziału w zobowiązaniach, których jednostka nie ma obowiązku pokryć. W przypadku gdy inwestor posiada prawo jedynie do aktywów netto podmiotu współzależnego, zasadną metodą do wyceny takiej inwestycji jest metoda praw własności odzwierciedlająca udział w takich aktywach netto. Zwracamy uwagę, że zapisy Ustawy były oparte o rozwiązania Międzynarodowego Standardu Rachunkowości 31 "Udziały we wspólnych przedsięwzięciach" ("MSR 31"), który w tamtym czasie dopuszczał wybór pomiędzy metodą praw własności i metodą proporcjonalną. Zapisy MSR 31 zostały zmienione w Międzynarodowych Standardach Sprawozdawczości Finansowej 11 "Wspólne ustalenia umowne" ("MSSF 11") w ten sposób, że stosowanie metody proporcjonalnej zostało ograniczone do sytuacji bezpośredniego udziału w aktywach i zobowiązaniach jednostki współzależnej.

Zaproponowane powyżej rozwiązanie jest w dużej mierze spójne z zasadami wynikającymi z MSSF 11, przy czym zaproponowane rozwiązanie jest nieco bardziej precyzyjne niż opisane w MSSF 11. Rozwiązania MSSF 11 narzucają złożony model decyzyjny pozwalający ustalić, czy mamy do czynienia ze wspólnym przedsięwzięciem ('joint venture') czy wspólną operacją ('joint operation'), co jest niezbędne ze względu na złożony stopień funkcjonowania jednostek na całym świecie. Zaproponowane przez nas uproszczenia opisane powyżej (ujęcie części aktywów w przypadku udziałów w spółkach nieposiadających osobowości prawnej lub gdy inwestor jest bezpośrednio odpowiedzialny za aktywa i zobowiązania) stanowi rozsądne przybliżenie do wymogów MSSF 11, biorąc pod uwagę lokalne warunki i otoczenie prawne w Polsce.

W toku dyskusji członkowie Komitetu Standardów Rachunkowości potwierdzili, że kwestie opisane powyżej powinny być przedmiotem dalszej analizy oraz, że na poziomie standardu należałoby również uregulować kwestie umów konsorcjalnych oraz szczególnych przypadków takich jak tzw. 'spółka cicha'.

b. Uzasadnienie w przypadku rezygnacji z wprowadzenia zmian w danym obszarze problematycznym (jeśli wystąpią)

Nie dotyczy.

c. Wskazanie umiejscowienia w odpowiednim akcie prawnym i w jakim miejscu w strukturze

- Ustawa o rachunkowości - przepisy art. 59 ust 2;

- Odpowiednie przepisy Rozporządzenia o konsolidacji wraz z wprowadzeniem dodatkowych wytycznych dotyczących stosowania metody proporcjonalnej.

d. Stanowiska odrębne, rozbieżności, decyzje do podjęcia (jeśli wystąpią)

Na tym etapie Projektu - nie dotyczy.

Zakres zmian [można zaznaczyć wiele obszarów]

- Wyodrębniona (samodzielna/ niezależna) zmiana w ramach Ustawy
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Standardu
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Rozporządzenia
- Zmiana Ustawy **oraz** obowiązujących Standardów, Rozporządzeń lub innych przepisów o rachunkowości
- Opracowanie nowego Standardu / Rozporządzenia
- Opracowanie Wytycznych Stosowania
- Zmiana w obrębie innych (nie dotyczących bezpośrednio rachunkowości) przepisach prawa*
- Konieczność opracowania skomplikowanych przepisów przejściowych
- Znaczący wpływ zmian na inne przepisy Ustawy
- Wydanie Komunikatu MF/ interpretacji w innej ustalonej formie
- ...

**) Przepisy, których dotyczy zmiana będą wskazane w treści rekomendacji*

***) Szczegóły dotyczących tych przepisów przejściowych będą podane w treści rekomendacji, jeśli będzie to możliwe do sformułowania na tym etapie projektu]*

3.13.6. Uregulowanie transakcji podziału

- Uregulowanie transakcji podziału/Wysoki (6.9.16)

Odwołanie do aktu prawnego

Transakcje podziału są wspomniane w art. 44d, jednak artykuł ten nie reguluje ujęcia księgowego podziału, lecz jedynie ujęcie księgowe u jednostki nabywającej zorganizowaną część innej jednostki wydzieloną z tej jednostki w wyniku jej podziału.

Skrócony (syntetyczny) opis problemu

Ujęcie transakcji podziału jednostek nie jest wystarczająco uregulowane w Ustawie.

Rekomendacja

a. Opis proponowanej zmiany

W celu uregulowania zasad dotyczących podziału jednostek proponujemy wprowadzenie następujących regulacji:

- W przypadku **podziału** jednostek nie skutkującego utratą kontroli przez stronę kontrolującą, jeżeli w wyniku transakcji podziału jednostka dzielona nie otrzymuje wynagrodzenia, wydane aktywa i zobowiązania ujmuje się w korespondencji z kapitałem własnym jako dystrybucja na rzecz udziałowców. Jeżeli natomiast w przypadku takiego podziału jednostka dzielona otrzymuje wynagrodzenie w postaci udziałów/akcji jednostki nabywającej wydzielone aktywa netto, wówczas otrzymane udziały/akcje ujmuje się w wartości bilansowej przekazanych w zamian aktywów netto jeżeli transakcja nie ma treści ekonomicznej lub ma znikomą treść ekonomiczną.
- Dodatkowo proponujemy wprowadzenie następujących regulacji dotyczących **zbycia przedsięwzięć**: Skutki zbycia przedsięwzięć ujmuje się w rachunku zysków i strat w momencie utraty kontroli nad przedsięwzięciem jako różnicę pomiędzy wartością bilansową zbywanych aktywów netto a otrzymanym wynagrodzeniem, za wyjątkiem sytuacji, kiedy:
 - (i) Transakcja nie ma treści ekonomicznej lub ma znikomą treść ekonomiczną, lub
 - (ii) Transakcja stanowi dystrybucję na rzecz właścicieli bez wynagrodzenia lub z wynagrodzeniem odbiegającym od wartości godziwej zbywanego przedsięwzięcia.
- Skutki transakcji wskazanych w punktach (i) i (ii) ujmuje się:
 - poprzez pomniejszenie kapitału zapasowego,
 - a jeśli taki kapitał nie występuje bądź jest niewystarczający, wówczas skutki transakcji (i) - (ii) ujmuje się poprzez korektę zysku/strat z lat ubiegłych,

za wyjątkiem przypadku, gdy w zamian za zbyte przedsięwzięcie jednostka otrzymuje wynagrodzenie w formie aktywów niepieniężnych - wówczas wartość bilansowa aktywów netto zbytego przedsięwzięcia stanowi wartość początkową nabytych w zamian aktywów niepieniężnych.

- Proponujemy również dodanie do KSR 4 przepisu stanowiącego, iż decyzja o podziale może stanowić jedną z przesłanek do przeprowadzenia testu na utratę wartości. W przypadku stwierdzenia utraty wartości, należałoby ująć jej skutki w rachunku zysków i strat przed ujęciem transakcji podziału.
- b. Uzasadnienie w przypadku rezygnacji z wprowadzenia zmian w danym obszarze problematycznym (jeśli wystąpią)**

Nie dotyczy.

- c. Wskazanie umiejscowienia w odpowiednim akcie prawnym i w jakim miejscu w strukturze**

- Ustawa o rachunkowości - rozszerzenie obecnych przepisów art. 44d;
- Uzupełnienie KSR 4.

d. Stanowiska odrębne, rozbieżności, decyzje do podjęcia (jeśli wystąpią)

Na tym etapie projektu - nie dotyczy.

Zakres zmian [można zaznaczyć wiele obszarów]

- Wyodrębniona (samodzielna/ niezależna) zmiana w ramach Ustawy
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Standardu
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Rozporządzenia
- Zmiana Ustawy **oraz** obowiązujących Standardów, Rozporządzeń lub innych przepisów o rachunkowości
- Opracowanie nowego Standardu / Rozporządzenia
- Opracowanie Wytucznych Stosowania
- Zmiana w obrębie innych (nie dotyczących bezpośrednio rachunkowości) przepisach prawa*
- Konieczność opracowania skomplikowanych przepisów przejściowych
- Znaczący wpływ zmian na inne przepisy Ustawy
- Wydanie Komunikatu MF/ interpretacji w innej ustalonej formie
- ...

**) Przepisy, których dotyczy zmiana będą wskazane w treści rekomendacji*

****) Szczegóły dotyczących tych przepisów przejściowych będą podane w treści rekomendacji, jeśli będzie to możliwe do sformułowania na tym etapie projektu]*

3.13.7. Metoda praw własności

- Nabycie etapami jednostki współzależnej/Średni (6.5.17.)
- Zmiana procentowego udziału w jednostce współzależnej/Średni (6.5.18.)
- Metoda praw własności/Średni (6.5.20.)
- Odpis wartości firmy w metodzie praw własności/Średni (6.5.22.)
- Zastosowanie metody praw własności/Niski (6.5.21.)

Odwołanie do aktu prawnego

- Metoda praw własności jest uregulowana w art. 63 ust. 1-3
- Nabycie etapami udziałów w jednostce współzależnej jest uregulowane w art. 61 ust. 3-4

Skrócony (syntetyczny) opis problemu

- W przypadku znaczącego wpływu często trudno jest uzyskać wystarczające dane, aby możliwe było wiarygodne ustalenie wartości godziwych aktywów i zobowiązań spółki stowarzyszonej na dzień powstania stosunku podporządkowania.
- Metoda praw własności zakłada również korektę o odpis wartości firmy lub ujemnej wartości firmy. W praktyce dla jednostek stowarzyszonych zwykle trudno jest ustalić wartość firmy ze względu na trudność w ustaleniu wartości godziwej aktywów i zobowiązań wskazaną powyżej.
- Ustawa nie wskazuje jednoznacznie, czy należy na dzień każdej znaczącej transakcji lub transakcji następujących w znacznych odstępach czasu, dokonać wyceny aktywów/zobowiązań jednostki współzależnej do wartości godziwej;
- Jeżeli należałoby dokonać wyceny do wartości godziwej na dzień każdej znaczącej transakcji nabycia dodatkowych udziałów, to nie wskazano, w jaki sposób ująć efekt takiej wyceny;
- Brak jest wytycznych, jak ująć nabycie dodatkowych udziałów, gdy transakcje nie są znaczące lub nie występują w znacznych odstępach czasu;
- Ustawa wprowadza specyficzne uregulowanie dotyczące zmiany procentowego udziału w spółce współzależnej, gdy następuje to w drodze wydania dodatkowych udziałów przez spółkę współzależną (ujęcie kwoty różnicy w kosztach/przychodach finansowych), które są odmienne od sposobu ujmowania transakcji kupna/sprzedaży udziałów.

Rekomendacja

a. Opis proponowanej zmiany

Proponujemy zmianę przepisów art. 61 ust. 3 w taki sposób, aby stanowiły one, iż:

- Aktywa i zobowiązania jednostki współzależnej wycenia się do wartości godziwej **wyłącznie na datę objęcia współkontroli**, przy czym, jeżeli przed dniem objęcia współkontroli inwestor miał znaczący wpływ i wyceniał udziały metodą praw własności, wyceny aktywów i zobowiązań do wartości godziwej dokonuje się na moment objęcia znaczącego wpływu i nie dokonuje się ponownego przeszacowania na datę objęcia współkontroli przy ciągłym stosowaniu metody praw własności. Wartość firmy ustalona jest na dzień objęcia współkontroli, przy czym w celu wyliczenia wartości firmy wycena dotychczas posiadanych udziałów nie dających współkontroli **jest oparta o ich wartości bilansowe**.
- **Zwiększenie % udziału w jednostce współzależnej**, przy utrzymaniu relacji współkontroli, nie skutkuje koniecznością ponownej wyceny aktywów i zobowiązań jednostki współzależnej do wartości godziwych. Różnicę pomiędzy ceną nabycia dodatkowych udziałów a nabytym udziałem w wartości bilansowej aktywów netto (przez wartości bilansowe rozumie się wartości ustalone z uwzględnieniem wycen do wartości godziwych z dnia objęcia współkontroli) ujmuje się jako korektę wartości firmy.

- Proponujemy, aby w przypadku **jednostek stowarzyszonych** postępować analogicznie jak w stosunku do jednostek współzależnych, tj. w przypadku stosowania metody praw własności ewentualna wycena do wartości godziwej byłaby wykonywana jednorazowo - na datę nabycia/ objęcia znaczącego wpływu, a każda kolejna zmiana % udziału (pod warunkiem dalszego stosowaniu metody praw własności) nie powodowała konieczności ponownej wyceny aktywów i zobowiązań do wartości godziwej; ewentualna różnica powstała w wyniku transakcji nabycia dodatkowych udziałów ujmowana byłaby jako wartość firmy. W konsekwencji w Ustawie należałoby dodać przepisy dedykowane dla jednostek stowarzyszonych sformułowane w sposób analogiczny jak zaproponowano powyżej w odniesieniu do spółek współzależnych.

Proponujemy dwie opcje zmian do art. 63 ust. 1:

- **Opcja 1:** W przypadku zastosowania metody praw własności (niezależnie od tego czy jest ona stosowana w odniesieniu do jednostki współzależnej czy stowarzyszonej), wycena aktywów i zobowiązań do wartości godziwej jest wykonywana wyłącznie na datę nabycia udziałów skutkującego rozpoczęciem stosowania metody praw własności. Kolejne zwiększenia % udziału w danej jednostce, przy założeniu dalszego stosowaniu metody praw własności, nie powoduje konieczności ponownej wyceny aktywów i zobowiązań do wartości godziwej, a wartość firmy ustala się jako różnicę pomiędzy ceną nabycia a nabytym dodatkowym udziałem w wartości bilansowej aktywów netto (z uwzględnieniem wycen do wartości godziwej z dnia rozpoczęcia stosowania metody praw własności).
- **Opcja 2:** W odpowiedzi na podnoszone przez interesariuszy kwestie dotyczące praktycznych problemów związanych z możliwością wyceny do wartości godziwej aktywów netto jednostek stowarzyszonych/ współzależnych można rozważyć wprowadzenie znaczących uproszczeń w stosowaniu metody praw własności. Według takiej propozycji w przypadku zastosowania metody praw własności (niezależnie od tego czy jest ona stosowana w odniesieniu do jednostki współzależnej czy stowarzyszonej) aktywa i zobowiązania przejmowanej jednostki NIE są wyceniane do wartości godziwej a jedynym obowiązkiem jest doprowadzenie tych zasad do spójności z zasadami rachunkowości stosowanymi przez inwestora. Powstała **różnica** (tj. zawarta w inwestycji wartość firmy) pomiędzy zapłaconą ceną nabycia a udziałem w aktywach netto (po doprowadzeniu wartości aktywów i zobowiązań do jednolitych zasad rachunkowości) podlega rozliczeniu przez okres 5 lat. Rozliczenie to jest ujmowane jako udział w zysku/stracie jednostki współzależnej/stowarzyszonej. Dalsze zwiększenia lub zmniejszenia udziałów w jednostce byłyby rozliczane w sposób analogiczny (tj. bez konieczności wyceny do wartości godziwej i z rozliczaniem powstałej różnicy przez 5 lat). O ile powyższa propozycja wprowadza sporo uproszczeń, to jednak w toku prac wzbudzała sporo kontrowersji (zgłaszanych m.in. przez niektórych członków Komitetu Standardów rachunkowości). Tym samym przed jej ewentualnym wprowadzeniem rekomendowalibyśmy dalszą debatę w tej sprawie.

Dodatkowo proponujemy modyfikację przepisów art. 63 ust. 2: Po początkowym ujęciu wartość udziałów wycenianych metodą praw własności koryguje się o przypadające na znaczącego inwestora/ współnika jednostki współzależnej zmiany aktywów netto, przy czym skutki tej wyceny są drugostronnie odnoszone do rachunku zysków i strat, za wyjątkiem zmian aktywów netto wynikających z kwot ujętych przez jednostkę stowarzyszoną/współzależną bezpośrednio w kapitale własnym, udział w którym znaczący inwestor/ współnik jednostki współzależnej również ujmowałby w kapitale własnym. **Uzasadnieniem** tej rekomendacji jest, aby skutki zmiany aktywów netto, inne niż wynikające z zysku, takie jak np. kapitał z aktualizacji wycen, ujmowane były analogicznie do sposobu ujęcia zastosowanego przez jednostkę stowarzyszoną/ współzależną.

Proponujemy również opracowanie na poziomie standardu (rozporządzenia) regulacji szczegółowo opisującej stosowanie metody praw własności, w tym m.in. eliminacje niezrealizowanych zysków/ strat na transakcjach pomiędzy jednostką stowarzyszoną/współzależną a znaczącym inwestorem/ współnikiem jednostki współzależnej.

Proponujemy również wprowadzenie uregulowania dotyczącego ujęcia transakcji tzw. **domniemanego zakupu lub sprzedaży**: W przypadku zmian w strukturze grupy kapitałowej, w których dana jednostka nie uczestniczy w sposób bezpośredni (w szczególności w przypadku emisji udziałów przez jednostkę współzależną/ stowarzyszoną - rozumianej jako domniemana sprzedaż, lub w przypadku umorzenia przez jednostkę współzależną/ stowarzyszoną udziałów należących do innego udziałowca - rozumianego jako domniemany zakup), ujęcie tych zmian następuje w sposób analogiczny do ujęcia transakcji nabycia lub zbycia udziałów, tj. (i) w przypadku domniemanego zakupu ujmowana jest dodatkowa wartość firmy; natomiast (ii) w przypadku domniemanej sprzedaży wynik na tej transakcji ujmowany jest jako zysk lub strata okresu. Uregulowanie, o którym mowa, można wprowadzić w proponowanym standardzie/ rozporządzeniu, natomiast konsekwencją wprowadzenia proponowanych zapisów byłoby usunięcie obecnych przepisów art. 61 ust. 4.

b. Uzasadnienie w przypadku rezygnacji z wprowadzenia zmian w danym obszarze problematycznym (jeśli wystąpią)

Nie dotyczy.

c. Wskazanie umiejscowienia w odpowiednim akcie prawnym i w jakim miejscu w strukturze

- Ustawa o rachunkowości - modyfikacja przepisów art. 61 ust 3-4;
- Analogiczne zmiany w Rozporządzeniu o konsolidacji wraz z ewentualnym uzupełnieniem o wytyczne dotyczące eliminacji niezrealizowanych zysków i strat.

d. Stanowiska odrębne, rozbieżności, decyzje do podjęcia (jeśli wystąpią)

Na tym etapie projektu - nie dotyczy.

Zakres zmian [można zaznaczyć wiele obszarów]

- Wyodrębniona (samodzielna/ niezależna) zmiana w ramach Ustawy
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Standardu
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Rozporządzenia
- Zmiana Ustawy **oraz** obowiązujących Standardów, Rozporządzeń lub innych przepisów o rachunkowości
- Opracowanie nowego Standardu / Rozporządzenia
- Opracowanie Wytucznych Stosowania
- Zmiana w obrębie innych (nie dotyczących bezpośrednio rachunkowości) przepisach prawa*
- Konieczność opracowania skomplikowanych przepisów przejściowych
- Znaczący wpływ zmian na inne przepisy Ustawy
- Wydanie Komunikatu MF/ interpretacji w innej ustalonej formie
- ...

**) Przepisy, których dotyczy zmiana będą wskazane w treści rekomendacji*

***) Szczegóły dotyczących tych przepisów przejściowych będą podane w treści rekomendacji, jeśli będzie to możliwe do sformułowania na tym etapie projektu]*

3.13.8. Brak grupy kapitałowej na dzień bilansowy

- Brak grupy kapitałowej na dzień bilansowy/Średni (6.5.5.)

Odwołanie do aktu prawnego

Obowiązek przygotowania skonsolidowanych sprawozdań finansowych reguluje art. 55 ust. 1.

Skrócony (syntetyczny) opis problemu

Przepisy nie precyzują czy istnieje wymóg sporządzenia skonsolidowanego sprawozdania finansowego w sytuacji, kiedy na dzień bilansowy nie istnieje grupa kapitałowa – brak jednostek zależnych - ale grupa ta istniała w trakcie roku obrotowego.

Rekomendacja

a. Opis proponowanej zmiany

Proponujemy uzupełnienie art. 55 ust. 1 w taki sposób, aby jednostka dominująca NIE była zobowiązana do sporządzenia skonsolidowanego sprawozdania finansowego w sytuacji gdy **na dzień bilansowy** jednostka nie posiada udziałów w jednostkach zależnych a posiadała je w trakcie roku bieżącego lub/i roku ubiegłym.

Uzasadnienie:

W sytuacji opisanej powyżej nie jest celowym przygotowanie skonsolidowanego sprawozdania finansowego, które, co do zasady, nie stanowi podstawy rozliczeń podatkowych czy wypłaty dywidendy. Jednocześnie, wartość użytkowa takiego sprawozdania byłaby niewielka ze względu na fakt, iż grupa kapitałowa nie istnieje na dany dzień bilansowy.

b. Uzasadnienie w przypadku rezygnacji z wprowadzenia zmian w danym obszarze problematycznym (jeśli wystąpią)

Nie dotyczy.

c. Wskazanie umiejscowienia w odpowiednim akcie prawnym i w jakim miejscu w strukturze

Ustawa o rachunkowości - modyfikacja przepisów art. 55 ust. 1.

d. Stanowiska odrębne, rozbieżności, decyzje do podjęcia (jeśli wystąpią)

Na tym etapie projektu - nie dotyczy.

Zakres zmian [można zaznaczyć wiele obszarów]

- Wyodrębniona (samodzielna/ niezależna) zmiana w ramach Ustawy
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Standardu
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Rozporządzenia
- Zmiana Ustawy **oraz** obowiązujących Standardów, Rozporządzeń lub innych przepisów o rachunkowości
- Opracowanie nowego Standardu / Rozporządzenia
- Opracowanie Wytucznych Stosowania
- Zmiana w obrębie innych (nie dotyczących bezpośrednio rachunkowości) przepisach prawa*
- Konieczność opracowania skomplikowanych przepisów przejściowych
- Znaczący wpływ zmian na inne przepisy Ustawy
- Wydanie Komunikatu MF/ interpretacji w innej ustalonej formie
- ...

**) Przepisy, których dotyczy zmiana będą wskazane w treści rekomendacji*

***) Szczegóły dotyczących tych przepisów przejściowych będą podane w treści rekomendacji, jeśli będzie to możliwe do sformułowania na tym etapie projektu]*

3.13.9. Zwolnienie z obowiązku konsolidacji w przypadku przekroczenia ustawowych progów

- Zwolnienie z obowiązku konsolidacji w przypadku przekroczenia ustawowych progów/Średni (6.5.9)

Odwołanie do aktu prawnego

Przepisy art. 56 ust. 1 i 1a regulują kwestie zwolnienia jednostki z obowiązku przygotowania skonsolidowanego sprawozdania finansowego z tytułu spełnienia/ niespełnienia przez grupę kapitałową kryteriów wielkościowych.

Skrócony (syntetyczny) opis problemu

Przepisy pozwalające na zwolnienie z obowiązku sporządzenia skonsolidowanego sprawozdania finansowego ze względu na nieprzekroczenie progów wielkościowych (art. 56 ust. 1) oraz przepisy dotyczące utraty tego prawa (art. 56 ust. 1a) są niesymetryczne, tj. jednostka która nie została uprzednio zwolniona z obowiązku sporządzenia skonsolidowanego sprawozdania finansowego na podstawie art. 56 ust. 1 zobowiązana jest sporządzić skonsolidowane sprawozdanie, jeżeli w roku bieżącym lub okresie porównawczym przekracza progi wielkościowe, podczas gdy jednostka która uprzednio nabyła już prawo do zwolnienia na podstawie art. 56 ust. 1 nie musi sporządzać skonsolidowanego sprawozdania finansowego, nawet jeżeli w roku bieżącym przekroczyła progi wielkościowe. W efekcie grupa która stała się dużą grupą kapitałową w okresie bieżącym a miała prawo do zwolnienia z obowiązku sporządzenia skonsolidowanego sprawozdania finansowego w roku poprzednim na bazie art. 56 ust. 1, nadal może nie sporządzać skonsolidowanego sprawozdania finansowego za rok bieżący.

Rekomendacja

a. Opis proponowanej zmiany

Proponujemy modyfikację obecnych przepisów w taki sposób, aby jednostka była zobowiązana do przygotowania skonsolidowanego sprawozdania finansowego, jeżeli na dzień bilansowy roku obrotowego łączne dane jednostki dominującej oraz wszystkich jednostek zależnych każdego szczebla przekraczają zdefiniowane wymogi, również w przypadku, gdy jest to pierwszy rok funkcjonowania danej grupy kapitałowej. Jednostka dominująca może nie sporządzać skonsolidowanego sprawozdania finansowego, jeżeli na dzień bilansowy roku obrotowego oraz na dzień bilansowy roku poprzedzającego łączne dane jednostki dominującej oraz wszystkich jednostek zależnych każdego szczebla nie przekraczają wskazanych progów.

W konsekwencji proponujemy wprowadzenie modyfikacji przepisów zawartych w art. 56 ust. 1a w następujący sposób:

“Art. 56. 1a. Jednostka dominująca, która jest zwolniona ze sporządzania skonsolidowanego sprawozdania finansowego na podstawie ust. 1 pkt 1 lub 2, traci to prawo, jeżeli na dzień bilansowy roku obrotowego-przekroczyła dwie z określonych w ust. 1 pkt 1 lub 2 wielkości, ze skutkiem dla bieżącego roku obrotowego.”

Uzasadnienie:

Przepisy w obecnym brzmieniu sprawiają, że duża grupa kapitałowa może być zwolniona z obowiązku sporządzenia a tym samym badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego w nieuzasadnionych przypadkach, np. w pierwszym roku powstania grupy, jeśli dane jednostki dominującej za rok poprzedni nie przekraczają wymaganych progów.

Ponieważ zaproponowane rozwiązanie ogranicza zakres zwolnienia z konsolidacji (a jednocześnie jest krokiem w kierunku uproszczenia zasad - tzn. duże grupy przygotowują

skonsolidowane sprawozdania finansowe), rekomendowane byłoby rozważenie ustalenia progów na pożądanym poziomie, po przekroczeniu których wymagane jest przygotowanie skonsolidowanego sprawozdania finansowego (zamiast skomplikowanej listy zwolnień).

b. Uzasadnienie w przypadku rezygnacji z wprowadzenia zmian w danym obszarze problematycznym (jeśli wystąpią)

Nie dotyczy.

c. Wskazanie umiejscowienia w odpowiednim akcie prawnym i w jakim miejscu w strukturze

Ustawa o rachunkowości - art. 56 ust. 1a.

d. Stanowiska odrębne, rozbieżności, decyzje do podjęcia (jeśli wystąpią)

Na tym etapie projektu - nie dotyczy.

Zakres zmian [można zaznaczyć wiele obszarów]

- Wyodrębniona (samodzielna/ niezależna) zmiana w ramach Ustawy
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Standardu
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Rozporządzenia
- Zmiana Ustawy **oraz** obowiązujących Standardów, Rozporządzeń lub innych przepisów o rachunkowości
- Opracowanie nowego Standardu / Rozporządzenia
- Opracowanie Wytycznych Stosowania
- Zmiana w obrębie innych (nie dotyczących bezpośrednio rachunkowości) przepisach prawa*
- Konieczność opracowania skomplikowanych przepisów przejściowych
- Znaczący wpływ zmian na inne przepisy Ustawy
- Wydanie Komunikatu MF/ interpretacji w innej ustalonej formie
- ...

**) Przepisy, których dotyczy zmiana będą wskazane w treści rekomendacji*

***) Szczegóły dotyczących tych przepisów przejściowych będą podane w treści rekomendacji, jeśli będzie to możliwe do sformułowania na tym etapie projektu]*

3.13.10. Ujęcie aktywów i zobowiązań wcześniej nie rozpoznanych

- Rozpoznanie w skonsolidowanych sprawozdaniach finansowych aktywów wcześniej nie rozpoznanych/Średni (6.5.12.)
- Ujęcie aktywów i zobowiązań wcześniej nie rozpoznawanych/Średni (6.9.14.)

Odwołanie do aktu prawnego

Art. 60 ust 5. Dla ustalania podstaw wyceny aktywów netto w wartościach godziwych oraz rozliczania wartości firmy lub ujemnej wartości firmy stosuje się odpowiednio zasady określone w art. 28 ust. 5 i w art. 44b ust. 4, 11 i 12.

Art. 44b ust. 2. Aktywa i zobowiązania spółki przejętej na dzień połączenia obejmują także aktywa lub zobowiązania niewykazywane dotychczas w księgach rachunkowych i sprawozdaniu finansowym spółki przejętej, jeżeli w wyniku połączenia następuje ich ujawnienie i odpowiadają one definicji aktywów i zobowiązań.

Skrócony (syntetyczny) opis problemu

Art. 44b ust. 2 (regulujący rozliczenia połączenia jednostek) wskazuje na ujęcie aktywów lub zobowiązań niewykazywanych dotychczas w księgach rachunkowych i sprawozdaniu finansowym spółki przejętej. Niemniej jednak przepisy dotyczącego zastosowania metody konsolidacji pełnej w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym w zakresie ustalania przejętych aktywów i zobowiązań oraz wartości firmy nie odnoszą się do art. 44b ust. 2 lecz tylko do art. 44b ust 4,11,12, stąd nie jest jednoznaczne czy w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym ujęciu i wycenie do wartości godziwej podlegają również aktywa i zobowiązania jednostki zależnej niewykazywane w jej sprawozdaniu finansowym.

Rekomendacja

a. Opis proponowanej zmiany

Rekomendujemy wprowadzenie na poziomie Ustawy przepisu wskazującego, iż aktywa i zobowiązania nabywanego przedsięwzięcia, które są identyfikowalne (czyli spełniają kryteria rozpoznania i uznania za składnik aktywów/ zobowiązań) ujmuje się w wartościach godziwych.

Zaproponowana odrębnie rekomendacja dotycząca zmiany definicji wartości niematerialnych i prawnych w kierunku definicji zgodnej z MSR 38 uwzględnia wskazany już powyżej warunek ("możliwy do zidentyfikowania niepieniężny składnik aktywów, nie mający postaci fizycznej").

W konsekwencji, na poziomie standardu w randze rozporządzenia (nowy standard dotyczący rozliczania nabycia przedsięwzięć) należałoby uregulować, co oznaczają, że dany składnik aktywów (lub zobowiązań) jest możliwy do zidentyfikowania.

b. Uzasadnienie w przypadku rezygnacji z wprowadzenia zmian w danym obszarze problematycznym (jeśli wystąpią)

Nie dotyczy.

c. Wskazanie umiejscowienia w odpowiednim akcie prawnym i w jakim miejscu w strukturze

- Ustawa o rachunkowości - obszar definicji;
- Planowany do utworzenia standard dotyczący rozliczania połączeń.

d. Stanowiska odrębne, rozbieżności, decyzje do podjęcia (jeśli wystąpią)

Na tym etapie projektu - nie dotyczy.

Zakres zmian [można zaznaczyć wiele obszarów]

- Wyodrębniona (samodzielna/ niezależna) zmiana w ramach Ustawy
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Standardu
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Rozporządzenia
- Zmiana Ustawy **oraz** obowiązujących Standardów, Rozporządzeń lub innych przepisów o rachunkowości
- Opracowanie nowego Standardu / Rozporządzenia
- Opracowanie Wytocznych Stosowania
- Zmiana w obrębie innych (nie dotyczących bezpośrednio rachunkowości) przepisach prawa*
- Konieczność opracowania skomplikowanych przepisów przejściowych
- Znaczący wpływ zmian na inne przepisy Ustawy
- Wydanie Komunikatu MF/ interpretacji w innej ustalonej formie
- ...

**) Przepisy, których dotyczy zmiana będą wskazane w treści rekomendacji*

***) Szczegóły dotyczących tych przepisów przejściowych będą podane w treści rekomendacji, jeśli będzie to możliwe do sformułowania na tym etapie projektu]*

3.13.11. Prezentacja skonsolidowanych kapitałów

- Prezentacja skonsolidowanych kapitałów/Średni (6.5.16.)

Odwołanie do aktu prawnego

Brak przepisów w tym obszarze.

Skrócony (syntetyczny) opis problemu

W praktyce często pojawiającym się problem jest kwestia tego, jak należy prezentować w sprawozdaniu skonsolidowanym podział wyników jednostek zależnych objętych konsolidacją skutkujący przeniesieniem wyniku pomiędzy pozycjami kapitałów. Kolejną wątpliwością jest to z jakiej pozycji skonsolidowanych kapitałów należy dokonywać eliminacji niezrealizowanych zysków/strat z transakcji wewnątrzgrupowych, jeżeli wyniki finansowe podmiotów, w których ujęty został taki wynik na transakcjach wewnątrzgrupowych został podzielony poprzez przekazanie na konkretny rodzaj kapitału lub wypłacony wspólnikom.

Rekomendacja

a. Opis proponowanej zmiany

Proponujemy modyfikację sposobu prezentacji kapitałów w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym, w taki sposób aby kapitały zawierały: kapitał zakładowy jednostki dominującej,

kapitał zapasowy jednostki dominującej, kapitał rezerwowy jednostki dominującej, kapitał z aktualizacji wyceny wszystkich jednostek podlegających konsolidacji **oraz zakumulowane zyski/ straty całej grupy kapitałowej** (pozycja ta uwzględniałaby osiągnięte od dnia objęcia kontroli wyniki finansowe jednostek zależnych bez względu na to na jaki składnik kapitału zostały one przeniesione w jednostkowych sprawozdaniach finansowych tych jednostek).

W związku z powyższą propozycją:

- Proponujemy wprowadzenie do Ustawy przepisu stanowiącego, iż w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym wszystkie składniki kapitałów, których źródłem pochodzenia są wyniki finansowe konsolidowanych jednostek, prezentuje się w jednej pozycji jako zakumulowane zyski/ straty a wszelkie korekty konsolidacyjne dotyczące transakcji wewnątrzgrupowych korygują te pozycje.
- Jednocześnie, proponujemy wprowadzenie przepisu, zgodnie z którym jednostka dominująca może ujawnić strukturę zysków/strat z lat ubiegłych w podziale na poszczególne rodzaje kapitałów na poziomie poszczególnych spółek grupy, z tym że obowiązkowo ujawnia kwoty wykazane jako zyski/ straty z lat ubiegłych oraz wynik bieżący podlegające (mogące podlegać) podziałowi na rzecz udziałowców (lub pokryciu strat). Przepis ten mógłby stanowić uzupełnienie istniejącego Rozporządzenia w sprawie szczegółowych zasad sporządzania przez jednostki inne niż banki, zakłady ubezpieczeń i zakłady reasekuracji skonsolidowanych sprawozdań finansowych grup kapitałowych "Rozporządzenie o konsolidacji").
- Zmiany wymagałby wzór skonsolidowanych sprawozdań finansowych zawarty w Rozporządzeniu o konsolidacji.
- Treść obecnego art. 60 ust 1 proponujemy zmodyfikować w taki sposób, aby stanowiła ona, iż metoda konsolidacji pełnej polega na sumowaniu w pełnej wartości aktywów, zobowiązań oraz kapitałów po dokonaniu wyłączeń konsolidacyjnych. Uzupełnieniem tego przepisu powinien być przepis wyjaśniający na poziomie Rozporządzenia o konsolidacji stanowiący, iż jako zakumulowane zyski/ straty grupy kapitałowej wykazuje się wynik jednostki dominującej oraz ta część wyników, która została wygenerowana przez jednostki zależne od dnia objęcia kontroli w udziale należnym grupie kapitałowej.

Uzasadnieniem powyższej propozycji jest eliminacja wskazanych powyżej wątpliwości oraz wprowadzenie ułatwień dla jednostkę w procesie konsolidacji. Dodatkowo, skonsolidowane sprawozdanie finansowe będzie prezentować w jasny sposób wyniki jednostki dominującej wraz z wynikami wygenerowanymi przez jednostki zależne w udziale przypadającym na jednostkę dominującą.

b. Uzasadnienie w przypadku rezygnacji z wprowadzenia zmian w danym obszarze problematycznym (jeśli wystąpią)

Nie dotyczy.

c. Wskazanie umiejscowienia w odpowiednim akcie prawnym i w jakim miejscu w strukturze

- Ustawa o rachunkowości - obszar definicji;
- Planowany do utworzenia standard dotyczący rozliczania połączeń.

d. Stanowiska odrębne, rozbieżności, decyzje do podjęcia (jeśli wystąpią)

Na tym etapie projektu - nie dotyczy.

Zakres zmian [można zaznaczyć wiele obszarów]

- Wyodrębniona (samodzielna/ niezależna) zmiana w ramach Ustawy
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Standardu
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Rozporządzenia
- Zmiana Ustawy **oraz** obowiązujących Standardów, Rozporządzeń lub innych przepisów o rachunkowości
- Opracowanie nowego Standardu / Rozporządzenia
- Opracowanie Wytycznych Stosowania
- Zmiana w obrębie innych (nie dotyczących bezpośrednio rachunkowości) przepisach prawa*
- Konieczność opracowania skomplikowanych przepisów przejściowych
- Znaczący wpływ zmian na inne przepisy Ustawy
- Wydanie Komunikatu MF/ interpretacji w innej ustalonej formie
- ...

**) Przepisy, których dotyczy zmiana będą wskazane w treści rekomendacji*

***) Szczegóły dotyczących tych przepisów przejściowych będą podane w treści rekomendacji, jeśli będzie to możliwe do sformułowania na tym etapie projektu]*

3.14. Rezerwy i Rozliczenia międzyokresowe bierne

3.14.1. Rezerwa na koszty usunięcia aktywa lub przywrócenia do stanu pierwotnego

- Rezerwa na koszty usunięcia aktywa lub przywrócenia do stanu pierwotnego/Niski (6.8.26.)

Odwołanie do aktu prawnego

Kwestie związane z wartością początkową środków trwałych oraz odpisami amortyzacyjnymi lub umorzeniowymi ich dotyczącymi, w tym procedury zwiększania wartości początkowej w przypadku ulepszeń środków trwałych, aktualizacji wyceny i alokacji różnic wartości netto reguluje art. 31 Ustawy. Dodatkowo kwestie ujęcia tworzenia i rozwiązywania rezerw uregulowane są art. 3 ust. 1 pkt 32e Ustawy.

Skrócony (syntetyczny) opis problemu

Użytkownicy Ustawy wskazują, że nie jest jednoznacznie określone, czy rezerwę na koszty usunięcia aktywa i przywrócenia do stanu pierwotnego miejsca, gdzie dany składnik aktywów się znajdował, należy ująć jednorazowo w rachunku zysków i strat w momencie powstania zdarzenia obligującego (art. 3 ust.1 pkt. 32e wskazuje, iż rezerwy ujmuje się w pozostałych kosztach operacyjnych), czy też należy ująć jako składników aktywów i amortyzować przez okres użytkowania aktywa (KSR 11 wskazuje jedynie, iż takich rezerw nie ujmuje się w wartości bilansowej rzeczowych aktywów trwałych, lecz nie wskazuje czy można by je ujmować jako np. rozliczenia międzyokresowe czynne).

Z aktualnych postanowień Ustawy i KSR można by wnioskować, że takie rezerwy ujmuje się jednorazowo w wyniku finansowym. Jednakże niektórzy interesariusze wskazywali, że ujęcie jednorazowe rezerwy w rachunku zysków i strat w momencie powstania zdarzenia obligującego może nie być zasadne, gdyż zaburza wynik finansowy danego okresu, podczas gdy aktywa, których dotyczy ta rezerwa używane będą przez wiele kolejnych lat. W związku z powyższym interesariusze wskazali, iż istnieje również praktyka ujmowania długoterminowych rozliczeń międzyokresowych kosztów i rozliczania ich przez okres analogiczny do amortyzacji środków trwałych.

Rekomendacja

a. Opis proponowanej zmiany

Do rozważenia proponujemy dwie metody rozpoznania rezerwy na koszty usunięcia składnika aktywów lub przywrócenia go do stanu pierwotnego:

Opcja 1: Utworzenie i ujęcie rezerwy na pełną wartość zobowiązania z drugostronnym rozpoznaniem składnika aktywów (RMC), rozliczanego w czasie.

Proponujemy zmianę Ustawy, tak aby wprowadzić obowiązek ujęcia rezerwy na koszty usunięcia aktywa jako RMC (takie podejście nie powodowałoby konieczności zmiany KSR 11 oraz byłoby spójne z KSR 5) i rozliczenie tych kosztów w czasie w sposób powiązany z danym składnikiem aktywów, a nie poprzez ujęcie jednorazowe w rachunku zysków i strat. Takie rozwiązanie spójne jest z faktem, że składnik aktywów użytkowany będzie w długim okresie czasu i jest zgodne z zasadą współmierności przychodów i kosztów ich dotyczących.

Należy również jasno uregulować gdzie należy odnosić skutki zmian wartości rezerwy w przypadku zmiany oszacowania wartości obowiązku związanego z usunięciem aktywów. Określenie, że wszelkie późniejsze zmiany wartości rezerwy podnoszone są zawsze do rachunku zysków i strat wprowadziłoby jasność, jednakże to rozwiązanie może być przedmiotem dalszej dyskusji z interesariuszami.

Rekomendujemy, aby na poziomie Ustawy dodatkowo uregulować, że przy wprowadzeniu metody pierwszej, rezerwa może zostać utworzona jedynie pod warunkiem zaistnienia zdarzenia obligującego, skutkującego utworzeniem rezerwy w całości (rezerwa ta byłaby na

moment powstania wyceniona z uwzględnieniem zmiany wartości pieniądza w czasie) oraz, że można bezpośrednio określić przyszłe korzyści ekonomiczne potwierdzające zasadność/wynikające z poniesienia kosztu.

Opcja 2: Metoda zbliżona do podejścia ujętego w Międzynarodowym Standardzie Rachunkowości 19 “Świadczenia pracownicze” (“MSR 19”) polegająca na budowaniu rezerwy w czasie (RMC nie jest w tym przypadku tworzone) - tworzona jest natomiast rezerwa po stronie zobowiązań w taki sposób, aby jej wielkość była równomiernie powiększana w okresie, tak aby rezerwa odzwierciedlała pełne zobowiązanie dopiero na moment uregulowania obowiązku.

Obie opcje zapewniają współmierność przychodów i kosztów niemniej jednak sugerujemy zastosowanie pierwszej ze względu na to, iż metoda pierwsza w pełni odzwierciedla zobowiązania ciężące na jednostce i wydaje się prostsza do zrozumienia dla użytkowników i sporządzających sprawozdania finansowe.

Dodatkowo zakładając, że nasza rekomendacja dotycząca wprowadzenia obowiązkowego stosowania standardów (np. poprzez ich publikację w formie rozporządzenia) zostanie wprowadzona, proponujemy również, aby na poziomie Krajowego Standardu Rachunkowości Nr 6 „Rezerwy, bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów, zobowiązania warunkowe” (“KSR 6”), uszczegółowić kryterium bezpośredniości przyszłych korzyści ekonomicznych. Szczegółowe przepisy są konieczne do wprowadzenia aby zapobiec stosowaniu opisanego powyżej mechanizmu, poprzez analogię, i wykorzystaniu go do rozliczania kosztów już poniesionych w czasie (np. kosztów marketingu), które mają jedynie pośrednie powiązanie z osiąganymi korzyściami ekonomicznymi.

b. Uzasadnienie w przypadku rezygnacji z wprowadzenia zmian w danym obszarze problematycznym (jeśli wystąpią)

Nie dotyczy.

c. Wskazanie umiejscowienia w odpowiednim akcie prawnym i w jakim miejscu w strukturze

Uzupełnienie przepisów Ustawy oraz KSR 6.

d. Stanowiska odrębne, rozbieżności, decyzje do podjęcia (jeśli wystąpią)

W związku z tym, iż proponujemy dwie alternatywne opcje rozwiązania wskazanego problemu, na dalszym etapie projektu jedna z nich powinna zostać wybrana jako preferowana.

Zakres zmian [można zaznaczyć wiele obszarów]

- Wyodrębniona (samodzielna/ niezależna) zmiana w ramach Ustawy
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Standardu
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Rozporządzenia

- Zmiana Ustawy **oraz** obowiązujących Standardów, Rozporządzeń lub innych przepisów o rachunkowości
- Opracowanie nowego Standardu / Rozporządzenia
- Opracowanie Wytocznych Stosowania
- Zmiana w obrębie innych (nie dotyczących bezpośrednio rachunkowości) przepisach prawa*
- Konieczność opracowania skomplikowanych przepisów przejściowych
- Znaczący wpływ zmian na inne przepisy Ustawy
- Wydanie Komunikatu MF/ interpretacji w innej ustalonej formie
- ...

**) Przepisy, których dotyczy zmiana będą wskazane w treści rekomendacji*

***) Szczegóły dotyczących tych przepisów przejściowych będą podane w treści rekomendacji, jeśli będzie to możliwe do sformułowania na tym etapie projektu]*

3.14.2. Uregulowanie kwestii rezerw i rozliczeń międzyokresowych biernych oraz rezerwy na świadczenia pracownicze

- Ujmowanie rozliczeń międzyokresowych biernych i rezerw/Średni (6.8.54.)
- Ujęcie rezerw pracowniczych/Średni (6.8.55.)
- Uporządkowanie terminologii dotyczącej rezerw pomiędzy Ustawą, a KSR 6/Średni (6.8.56.)
- Nieprecyzyjna kwestia związana z rezerwami i biernymi rozliczeniami międzyokresowymi kosztów/Średni (6.8.57.)

Odwołanie do aktu prawnego

Art. 35d Ustawy określa zasady tworzenia rezerw na pewne lub o dużym stopniu prawdopodobieństwa przyszłe zobowiązania, których kwotę można w sposób wiarygodny oszacować, takie jak straty z transakcji gospodarczych w toku lub przyszłe zobowiązania związane z restrukturyzacją, jak również sposób ich ujęcia w księgach rachunkowych oraz zasady postępowania w przypadku zmiany poziomu ryzyka, na które zostały utworzone.

Art. 39 ust. 2 Ustawy dotyczy tworzenia biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów w wysokości prawdopodobnych zobowiązań przypadających na bieżący okres sprawozdawczy natomiast ust. 2a reguluje sposób prezentacji zobowiązań, o których mowa w ust. 2 pkt. 2 w sprawozdaniach finansowych jednostek gospodarczych.

Skrócony (syntetyczny) opis problemu

Interesariusze zgłaszali, że postanowienia Ustawy i KSR 6 co do biernych rozliczeń międzyokresowych rodzą wątpliwości natury interpretacyjnej, gdyż pewne pozycje biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów wykazuje się jako rezerwy na bilansie (np. z tytułu

przyszłych świadczeń na rzecz pracowników), a część z nich prezentuje się w zobowiązaniach. Przepisy Ustawy stanowią, iż „rezerwa obciąża pozostałe koszty operacyjne, koszty finansowe lub straty nadzwyczajne, zależnie od okoliczności, z którymi przyszłe zobowiązania się wiążą”; nie przewiduje się zatem ujmowania rezerw w kosztach operacyjnych. Wątpliwości budzi, czy obowiązek prezentacji jako rezerwy oznacza, że należy je wykazywać w ciężar kosztów tak jak inne rezerwy, czy zgodnie z tym jak odnosi się w koszty bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów.

Dodatkowo zauważamy, że obecne przepisy Ustawy dotyczące tworzenia rezerw są dość ogólne i mogą powodować tworzenie rezerw w zbyt wielu przypadkach, z uwagi na dość ogólny przepis stanowiący, iż "Rezerwy tworzy się na pewne lub o dużym stopniu prawdopodobieństwa przyszłe zobowiązania, których kwotę można w sposób wiarygodny oszacować". Dodatkowo, mogą występować wątpliwości natury interpretacyjnej w tym obszarze wynikające z postanowień KSR 6, zgodnie z którym rezerwy tworzy się tylko wtedy, gdy występuje tzw. zdarzenie obligujące.

Rekomendacja

a. Opis proponowanej zmiany

Rekomendowane byłoby uspoźnienie KSR 6 pod kątem terminologii i definicji tego co powinno być wykazywane jako rezerwa, a co stanowi rozliczenia międzyokresowe bierne. Proponujemy aby poniżej opisane zmodyfikowane definicje rezerwy i rozliczeń międzyokresowych biernych znalazły się w Ustawie.

Rezerwy stanowią pozycje, których kwota została ustalona na podstawie szacunku lub w przypadku których termin wywiązania się z obowiązku nie jest pewne; w przypadku RMB kwota zobowiązania jest pewna, a termin zapłaty jest określony umową (np. została wykonana usługa, za którą jednostka jeszcze nie otrzymała faktury).

Dodatkowo, proponujemy odejście od (rezygnację z) nazwy "RMB" oraz "rezerwa" w kontekście świadczeń pracowniczych. Kwestię dotyczącą wynagradzania pracowników i tego co w związku z tym znajduje się w zobowiązaniach nazwać świadczeniami z tytułu rozliczeń z pracownikami, co powinno stanowić osobną, wydzieloną pozycję w zobowiązaniach krótkoterminowych i długoterminowych. Dodatkowo proponujemy, aby wszystkie uregulowania w zakresie świadczeń pracowniczych znajdowały się w dedykowanym tej kwestii odrębnym, obowiązkowym standardzie (horyzontalnym; sugerujemy aby zapisy standardu były zbliżone do MSR 19 oraz MSSF 2 w zakresie transakcji płatności w formie akcji rozliczanych w środkach pieniężnych, kiedy stanowią one zobowiązanie) oraz usunięcie z KSR 6 wszystkich zagadnień dotyczących kwestii pracowniczych.

Proponujemy także, aby na poziomie Ustawy, uregulować kwestie zobowiązań dotyczących świadczeń pracowniczych oraz sposobu ich tworzenia i rozliczania, uwzględniając wartość bieżącą świadczenia wobec pracownika z tytułu pracy, która została już przez niego wykonana.

Proponowany przez nas przepis powinien zawierać między innymi wytyczne dotyczące tego, że jednostka rozlicza świadczenia pracownicze w okresie, w którym wykonywana jest praca, oraz ujmuje na koniec okresu zobowiązanie w wartości bieżącej, odzwierciedlającej etap (w stopniu) wykonanej przez pracownika pracy. Zakres przepisu powinien obejmować świadczenia zarówno krótkoterminowe np. wynagrodzenia i urlopy oraz długoterminowe np. nagrody jubileuszowe, emerytury, jak również kwestie płatności w formie akcji rozliczane w środkach pieniężnych. Sugerujemy także, aby koszty świadczeń pracowniczych były rozpoznawane w rachunku wyników jako pozycja kosztów operacyjnych (koszty świadczeń pracowniczych), natomiast w przypadku istotnych uznań lub obciążeń np. związanych ze skutkami/wynikającymi ze zmian założeń aktuarialnych, które mają istotny wpływ na wartość tych świadczeń, mogą być rozpoznane jako pozostałe przychody/ koszty operacyjne.

Na poziomie standardu/rozporządzenia należy wprowadzić definicje oraz szczegółowe wytyczne dotyczące założeń aktuarialnych.

W związku z powyższymi zmianami konieczna może być aktualizacja wzoru bilansu, poprzez dodanie do niego w zobowiązaniach pozycji świadczeń pracowniczych w podziale na krótkoterminowe i długoterminowe.

b. Uzasadnienie w przypadku rezygnacji z wprowadzenia zmian w danym obszarze problematycznym (jeśli wystąpią)

Nie dotyczy.

c. Wskazanie umiejscowienia w odpowiednim akcie prawnym i w jakim miejscu w strukturze

- Uzupełnienie przepisów Ustawy oraz aktualizacja wzoru bilansu z Załączników do Ustawy;
- Modyfikacja przepisów KSR 6;
- Opracowanie nowego standardu dotyczącego świadczeń pracowniczych.

d. Stanowiska odrębne, rozbieżności, decyzje do podjęcia (jeśli wystąpią)

Nie dotyczy.

Zakres zmian [można zaznaczyć wiele obszarów]

- Wyodrębniona (samodzielna/ niezależna) zmiana w ramach Ustawy
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Standardu
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Rozporządzenia
- Zmiana Ustawy **oraz** obowiązujących Standardów, Rozporządzeń lub innych przepisów o rachunkowości
- Opracowanie nowego Standardu / Rozporządzenia

- Opracowanie Wytycznych Stosowania
- Zmiana w obrębie innych (nie dotyczących bezpośrednio rachunkowości) przepisach prawa*
- Konieczność opracowania skomplikowanych przepisów przejściowych
- Znaczący wpływ zmian na inne przepisy Ustawy
- Wydanie Komunikatu MF/ interpretacji w innej ustalonej formie
- ...

**) Przepisy, których dotyczy zmiana będą wskazane w treści rekomendacji*

***) Szczegóły dotyczących tych przepisów przejściowych będą podane w treści rekomendacji, jeśli będzie to możliwe do sformułowania na tym etapie projektu]*

3.14.3. Wycena rezerw z uwzględnieniem dyskonta

- Wycena rezerw z uwzględnieniem dyskonta/Niski (6.8.58.)

Odwołanie do aktu prawnego

Sposób wyceny rezerw reguluje art. 28 ust. 1 pkt 9) Ustawy.

Skrócony (syntetyczny) opis problemu

Rezerwy wycenia się zgodnie z Ustawą w uzasadnionej i wiarygodnie oszacowanej wartości. Ustawa nie odnosi się jednakże do kwestii dyskontowania (uwzględnienia wartości pieniądza w czasie). Kwestia ta została natomiast doprecyzowana w KSR 6.

Rekomendacja

a. Opis proponowanej zmiany

Proponujemy przeniesienie przepisów dotyczących uwzględnienia wartości pieniądza w czasie (dyskonta) w wycenie rezerw z KSR 6 na poziom Ustawy, przy czym zapis powinien być ogólny (np. Przy uwzględnianiu rezerw lub rozliczeń długoterminowych uwzględnia się wartość pieniądza w czasie, przy czym nie dotyczy to rezerw z tytułu podatku odroczonego. Skutki zmiany wartości rezerwy wynikające z upływu czasu lub zmiany stopy dyskonta odnosi się do rachunku zysków i strat.).

b. Uzasadnienie w przypadku rezygnacji z wprowadzenia zmian w danym obszarze problematycznym (jeśli wystąpią)

Nie dotyczy.

c. Wskazanie umiejscowienia w odpowiednim akcie prawnym i w jakim miejscu w strukturze

Przeniesienie wskazanych przepisów dotyczących rezerw z KSR 6 do Ustawy.

d. Stanowiska odrębne, rozbieżności, decyzje do podjęcia (jeśli wystąpią)

Nie dotyczy.

Zakres zmian [można zaznaczyć wiele obszarów]

- Wyodrębniona (samodzielna/ niezależna) zmiana w ramach Ustawy
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Standardu
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Rozporządzenia
- Zmiana Ustawy **oraz** obowiązujących Standardów, Rozporządzeń lub innych przepisów o rachunkowości
- Opracowanie nowego Standardu / Rozporządzenia
- Opracowanie Wytucznych Stosowania
- Zmiana w obrębie innych (nie dotyczących bezpośrednio rachunkowości) przepisach prawa*
- Konieczność opracowania skomplikowanych przepisów przejściowych
- Znaczący wpływ zmian na inne przepisy Ustawy
- Wydanie Komunikatu MF/ interpretacji w innej ustalonej formie
- ...

**) Przepisy, których dotyczy zmiana będą wskazane w treści rekomendacji*

****) Szczegóły dotyczących tych przepisów przejściowych będą podane w treści rekomendacji, jeśli będzie to możliwe do sformułowania na tym etapie projektu]*

3.14.4. Uporządkowanie terminologii dotyczącej rezerw pomiędzy Ustawą a KSR 6

- Uporządkowanie terminologii dotyczącej rezerw pomiędzy Ustawą a KSR 6 - umowy rodzące obciążenia/Niski (6.8.59.)

Odwołanie do aktu prawnego

Tworzenie rezerw przez jednostki gospodarcze na pewne lub o dużym stopniu prawdopodobieństwa przyszłe zobowiązania reguluje art. 35d Ustawy.

Skrócony (syntetyczny) opis problemu

Ustawa odnosi się do tworzenia rezerw "na straty z transakcji gospodarczych w toku", przez co można rozumieć umowy powodujących obciążenia, o których mowa w KSR 6.

Równocześnie w postanowieniach KSR 6 brakuje doprecyzowania, czy podczas analizy umów rodzących obciążenia należy uwzględniać koszty pośrednie.

Rekomendacja

a. Opis proponowanej zmiany

Proponowalibyśmy, aby zmienić zawarty w Ustawie termin "na straty z transakcji gospodarczych w toku" na termin zawarty w KSR "umowy rodzące obciążenia", w celu zachowania spójności z terminologią zawartą w Międzynarodowym Standardzie Rachunkowości 37 "Rezerwy, zobowiązania warunkowe i aktywa warunkowe" ("MSR 37") i przyjętą w praktyce.

Jednocześnie sugerujemy, aby wprowadzone zostały do KSR 6 zasady spójne z Międzynarodowym Standardem Rachunkowości "Rezerwy, zobowiązania warunkowe i aktywa warunkowe" 37 w zakresie uwzględniania kosztów pośrednich podczas analizy umów powodujących obciążenia. Zakładając, że uzupełnimy KSR 6 o możliwość uwzględnienia kosztów pośrednich przy tworzeniu rezerw i zastosujemy rekomendowaną zasadę aby standardy stały się obowiązkowe nie jest konieczne regulowanie tej kwestii w Ustawie.

b. Uzasadnienie w przypadku rezygnacji z wprowadzenia zmian w danym obszarze problematycznym (jeśli wystąpią)

Nie dotyczy.

c. Wskazanie umiejscowienia w odpowiednim akcie prawnym i w jakim miejscu w strukturze

Aktualizacja wskazanych przepisów dotyczących rezerw w KSR 6.

d. Stanowiska odrębne, rozbieżności, decyzje do podjęcia (jeśli wystąpią)

Nie dotyczy.

Zakres zmian [można zaznaczyć wiele obszarów]

- Wyodrębniona (samodzielna/ niezależna) zmiana w ramach Ustawy
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Standardu
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Rozporządzenia
- Zmiana Ustawy **oraz** obowiązujących Standardów, Rozporządzeń lub innych przepisów o rachunkowości
- Opracowanie nowego Standardu / Rozporządzenia
- Opracowanie Wytocznych Stosowania
- Zmiana w obrębie innych (nie dotyczących bezpośrednio rachunkowości) przepisach prawa*
- Konieczność opracowania skomplikowanych przepisów przejściowych
- Znaczący wpływ zmian na inne przepisy Ustawy
- Wydanie Komunikatu MF/ interpretacji w innej ustalonej formie
- ...

**) Przepisy, których dotyczy zmiana będą wskazane w treści rekomendacji*

***) Szczegóły dotyczących tych przepisów przejściowych będą podane w treści rekomendacji, jeśli będzie to możliwe do sformułowania na tym etapie projektu]*

3.14.5. Pozostałe przychody i koszty operacyjne

- Nieprecyzyjna definicja „pozostałych kosztów i przychodów operacyjnych” - ujęcie rezerw/Średni (6.8.66.)
- Kategorie przychodów i kosztów operacyjnych ujmowanych jako pozostałe przychody i koszty operacyjne/Średni (6.8.67.)

Odwołanie do aktu prawnego

W art. 3 ust. 1 pkt 32) Ustawy znajduje się definicja pozostałych kosztów i przychodów operacyjnych.

Dodatkowo w art. 34 ust. 5 opisano sposób ujmowania odpisów aktualizujących wartość rzeczowych składników aktywów obrotowych.

Skrócony (syntetyczny) opis problemu

Według Ustawy odpisy aktualizujące wartość rzeczowych składników aktywów obrotowych, w tym wynikające z wycen do cen sprzedaży netto, zalicza się do pozostałych kosztów operacyjnych. Tego rodzaju koszty są bezpośrednio związane z działalnością operacyjną jednostki, stąd ich ujęcie w pozostałych kosztach operacyjnych, a nie w kosztach operacyjnych, prowadzi to do zniekształcenia "zysku/straty na sprzedaży".

Rekomendacja

a. Opis proponowanej zmiany

W związku z tym, że odpisy aktualizujące wartość zapasów i aktywów trwałych, co do zasady, wpływają na koszty działalności operacyjnej, efekt odpisów z tytułu utraty wartości składników aktywów powinien wpływać na te same pozycje, na które odnoszony jest efekt realizacji danego składnika aktywów, czyli w przypadku aktywów trwałych na pozycje, na które odnoszony jest efekt ich amortyzacji oraz w przypadku zapasów efekt ich zbycia, za wyjątkiem zdarzeń losowych.

Sugerujemy aby w Ustawie znalazł się zapis, który mógłby brzmieć następująco: Odpisy z tytułu utraty wartości rzeczowych aktywów trwałych i zapasów ujmuje się w kosztach rodzajowych (w te pozycje, w których wykazywane są skutki realizacji danego składnika aktywów), za wyjątkiem utraty wartości w wyniku zdarzeń losowych.

Szczegółowe regulacje dotyczące m.in. przykładów zdarzeń losowych powinny zostać zawarte na poziomie obowiązkowego standardu (np. w formie rozporządzenia) KSR 4 "Utrata wartości aktywów".

Według naszej oceny, odpisy na należności powinny być klasyfikowane tak jak dotychczas, do pozostałych przychodów/kosztów operacyjnych.

b. Uzasadnienie w przypadku rezygnacji z wprowadzenia zmian w danym obszarze problematycznym (jeśli wystąpią)

Nie dotyczy.

c. Wskazanie umiejscowienia w odpowiednim akcie prawnym i w jakim miejscu w strukturze

- Modyfikacja przepisów Ustawy;
- Modyfikacja przepisów KSR 4.

d. Stanowiska odrębne, rozbieżności, decyzje do podjęcia (jeśli wystąpią)

Nie dotyczy.

Zakres zmian [można zaznaczyć wiele obszarów]

- Wyodrębniona (samodzielna/ niezależna) zmiana w ramach Ustawy
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Standardu
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Rozporządzenia
- Zmiana Ustawy **oraz** obowiązujących Standardów, Rozporządzeń lub innych przepisów o rachunkowości
- Opracowanie nowego Standardu / Rozporządzenia
- Opracowanie Wytucznych Stosowania
- Zmiana w obrębie innych (nie dotyczących bezpośrednio rachunkowości) przepisach prawa*
- Konieczność opracowania skomplikowanych przepisów przejściowych
- Znaczący wpływ zmian na inne przepisy Ustawy
- Wydanie Komunikatu MF/ interpretacji w innej ustalonej formie
- ...

**) Przepisy, których dotyczy zmiana będą wskazane w treści rekomendacji*

***) Szczegóły dotyczących tych przepisów przejściowych będą podane w treści rekomendacji, jeśli będzie to możliwe do sformułowania na tym etapie projektu]*

3.15. Podatki

3.15.1. Ujawnienia w zakresie odroczonego podatku dochodowego

- Ujawnienia w zakresie odroczonego podatku dochodowego/Średni (6.3.10.)

Odwołanie do aktu prawnego

Obecnie Ustawa wymaga aby w informacjach dodatkowych jednostka ujawniała rozliczenie różnicy pomiędzy podstawą opodatkowania podatkiem dochodowym a wynikiem finansowym (zyskiem, stratą) brutto - jak opisano w Załączniku 1, Dodatkowe informacje i objaśnienia: ust. 2 pkt 6).

Skrócony (syntetyczny) opis problemu

Ustawa w obecnym kształcie wymaga jedynie ujawnienia w zakresie różnicy pomiędzy podstawą opodatkowania podatkiem dochodowym a wynikiem finansowym (zyskiem lub stratą brutto) - takie ograniczone ujawnienie nie pozwala użytkownikom sprawozdania finansowego zrozumieć podstawy naliczenia aktywów i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego, przeanalizować przyczyn odchyleń efektywnej stawki podatkowej lub poznać wartości strat podatkowych przypadających do rozliczenia w kolejnych okresach.

Rekomendacja

a. Opis proponowanej zmiany

Rekomendujemy aby **w celu zwiększenia wartości użytkowej sprawozdań finansowych dla użytkownika** (w obszarze podatków) wprowadzić do dedykowanego standardu dotyczącego podatku dochodowego (obecnie KSR 2) albo planowanego do utworzenia standardu nt układu i treści sprawozdań finansowych następujących obowiązkowych ujawnień:

- (i) liczbowe uzgodnienie obciążenia podatkowego i iloczynu wyniku finansowego brutto i stosowanej stawki podatkowej w sposób umożliwiający zrozumienie charakteru poszczególnych kwot wpływających na różnicę;
- (ii) wartości głównych/ istotnych różnic przejściowych (wartości bilansowej i podatkowej);
- (iii) wartości strat podatkowych przypadających do rozliczenia w kolejnych okresach.

b. Uzasadnienie w przypadku rezygnacji z wprowadzenia zmian w danym obszarze problematycznym (jeśli wystąpią)

Nie dotyczy.

c. Wskazanie umiejscowienia w odpowiednim akcie prawnym i w jakim miejscu w strukturze

Ustawa o rachunkowości lub proponowany do opracowania standard dotyczący układu i treści sprawozdania finansowego (w zależności od decyzji dotyczącej utworzenia proponowanego standardu).

Doprecyzowanie kwestii ujawnień w KSR 2.

d. Stanowiska odrębne, rozbieżności, decyzje do podjęcia (jeśli wystąpią)

Nie dotyczy.

Zakres zmian [można zaznaczyć wiele obszarów]

- Wyodrębniona (samodzielna/ niezależna) zmiana w ramach Ustawy
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Standardu
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Rozporządzenia
- Zmiana Ustawy **oraz** obowiązujących Standardów, Rozporządzeń lub innych przepisów o rachunkowości
- Opracowanie nowego Standardu / Rozporządzenia
- Opracowanie Wytocznych Stosowania
- Zmiana w obrębie innych (nie dotyczących bezpośrednio rachunkowości) przepisach prawa*
- Konieczność opracowania skomplikowanych przepisów przejściowych
- Znaczący wpływ zmian na inne przepisy Ustawy
- Wydanie Komunikatu MF/ interpretacji w innej ustalonej formie
- ...

**) Przepisy, których dotyczy zmiana będą wskazane w treści rekomendacji*

***) Szczegóły dotyczących tych przepisów przejściowych będą podane w treści rekomendacji, jeśli będzie to możliwe do sformułowania na tym etapie projektu]*

3.15.2. Brak regulacji w zakresie innych obciążeń podatkowych

- Brak regulacji w zakresie innych obciążeń podatkowych/Średni (6.8.37.)

Odwołanie do aktu prawnego

Brak regulacji do odniesienia.

Skrócony (syntetyczny) opis problemu

Brak jest obecnie w Ustawie uregulowań dotyczących ujęcia księgowego obciążeń podatkowych (i podobnych) takich jak np. podatek handlowy, cukrowy, podatek od aktywów, opłata drogowa, akcyza, Deweloperski Fundusz Gwarantowany, opłaty za nadzór, itp. Użytkownicy mają wątpliwości dotyczące charakteru tych obciążeń - tj czy są one obciążeniami o charakterze podatku dochodowego czy też o charakterze podatku kosztowego czy też stanowią zmniejszenie przychodu.

Rekomendacja

a. Opis proponowanej zmiany

Proponujemy wprowadzić na poziomie Ustawy nowy przepis wskazujący, iż obciążenia publiczno-prawne oraz podobne są ujmowane i prezentowane jako zmniejszenie przychodów, koszty bądź jako podatek dochodowy - w zależności od tego jaki jest charakter tych obciążeń.

Dodatkowo, na poziomie przepisów szczegółowych (tj. rozbudowanego KSR 2 lub dodatkowo opracowanego standardu) sugerujemy, aby wprowadzić definicję podatku obrotowego, dochodowego i kosztowego (przy czym podatkiem kosztowym byłyby obciążenia niespełniające definicji podatku dochodowego czy obrotowego), a także wytyczne dotyczące ujmowania i rozliczania tych podatków.

Uzasadnienie:

Kompletność wskazówek dotyczących ujęcia obciążeń podatkowych różnego typu.

b. Uzasadnienie w przypadku rezygnacji z wprowadzenia zmian w danym obszarze problematycznym (jeśli wystąpią)

Nie dotyczy.

c. Wskazanie umiejscowienia w odpowiednim akcie prawnym i w jakim miejscu w strukturze

Ustawa o rachunkowości w ramach rozdziału zawierającego definicje oraz KSR 2, z poniższym zastrzeżeniem: obecnie w opracowaniu Komitetu Standardów Rachunkowości jest stanowisko na temat podatków obrotowych. W momencie, gdy będzie ono dostępne publicznie, należy rozważyć sposób wprowadzenia wytycznych wynikających z tego stanowiska w kontekście planowanych zmian w strukturze przepisów rachunkowych w Polsce. Jedną z opcji byłaby aktualizacja KSR 2, przy czym należałoby wówczas rozważyć zmianę nazwy KSR 2 na np. Ujęcie podatków w sprawozdaniu finansowym.

Dodatkowo konieczne jest również doprecyzowanie regulacji w zakresie podatków kosztowych (stanowiących koszt rodzajowy w pozycji Podatki i opłaty), o które to zagadnienie mógłby również zostać uzupełniony KSR 2 (po zmianie nazwy i zakresu tematycznego). Kwestie, które należałoby uregulować dla takich podatków to moment ich ujęcia jako zobowiązanie oraz sposób ich rozliczenia.

d. Stanowiska odrębne, rozbieżności, decyzje do podjęcia (jeśli wystąpią)

Nie dotyczy.

Zakres zmian [można zaznaczyć wiele obszarów]

- Wyodrębniona (samodzielna/ niezależna) zmiana w ramach Ustawy
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Standardu

- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Rozporządzenia
- Zmiana Ustawy **oraz** obowiązujących Standardów, Rozporządzeń lub innych przepisów o rachunkowości
- Opracowanie nowego Standardu / Rozporządzenia
- Opracowanie Wytycznych Stosowania
- Zmiana w obrębie innych (nie dotyczących bezpośrednio rachunkowości) przepisach prawa*
- Konieczność opracowania skomplikowanych przepisów przejściowych
- Znaczący wpływ zmian na inne przepisy Ustawy
- Wydanie Komunikatu MF/ interpretacji w innej ustalonej formie
- ...

**) Przepisy, których dotyczy zmiana będą wskazane w treści rekomendacji*

****) Szczegóły dotyczących tych przepisów przejściowych będą podane w treści rekomendacji, jeśli będzie to możliwe do sformułowania na tym etapie projektu]*

3.15.3. Ulgi podatkowe

- Ulgi podatkowe/Średni (6.8.61.)

Odwołanie do aktu prawnego

Tworzenia aktywa oraz rezerwy z tytułu podatku odroczonego jest uregulowane w art. 37 ust. 1, 4 i 5 Ustawy.

Pojęcie ulgi podatkowej i premii inwestycyjnej są wprowadzone w rozdziale II pkt. 2 KSR 2.

Skrócony (syntetyczny) opis problemu

Ustawa nie odnosi się specyficznie do ulg podatkowych w kontekście tworzenia aktywa oraz rezerwy z tytułu podatku odroczonego. Ulgi takie występują np. w specjalnych strefach ekonomicznych czy w przypadku wykonywania zadań badawczo-rozwojowych ("ulga B+R").

Rekomendacja

a. Opis proponowanej zmiany

- Rekomendujemy aby uzupełnić przepisy dotyczące definicji aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego poprzez uzupełnienie przepisów art. 37.4 Ustawy o kwestię niewykorzystanych ulg podatkowych i premii inwestycyjnych: "4. Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego ustala się w wysokości kwoty przewidzianej w przyszłości do odliczenia od podatku dochodowego, w związku z ujemnymi różnicami przejściowymi, które spowodują w przyszłości zmniejszenie podstawy obliczenia podatku dochodowego oraz straty podatkowej możliwej do odliczenia, **niewykorzystanej ulgi podatkowej oraz premii inwestycyjnej**, ustalonych przy uwzględnieniu zasady ostrożności."

- Rekomendujemy aby preredagować również treść KSR 2 pod kątem spójności definicyjnej (nazewnictwa) oraz ujęcia premii inwestycyjnych i ulg podatkowych.

Uzasadnienie:

Konieczne jest uzupełnienie definicji aktywów z tytułu odroczonego podatku o pozycje występujące w KSR 2 aby zapewnić spójność i kompletność regulacji.

b. Uzasadnienie w przypadku rezygnacji z wprowadzenia zmian w danym obszarze problematycznym (jeśli wystąpią)

Nie dotyczy.

c. Wskazanie umiejscowienia w odpowiednim akcie prawnym i w jakim miejscu w strukturze

- Ustawa o rachunkowości - art. 37.4;
- Wprowadzenie zmian redakcyjnych do KSR 2.

d. Stanowiska odrębne, rozbieżności, decyzje do podjęcia (jeśli wystąpią)

Nie dotyczy.

Zakres zmian [można zaznaczyć wiele obszarów]

- Wyodrębniona (samodzielna/ niezależna) zmiana w ramach Ustawy
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Standardu
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Rozporządzenia
- Zmiana Ustawy **oraz** obowiązujących Standardów, Rozporządzeń lub innych przepisów o rachunkowości
- Opracowanie nowego Standardu / Rozporządzenia
- Opracowanie Wytucznych Stosowania
- Zmiana w obrębie innych (nie dotyczących bezpośrednio rachunkowości) przepisach prawa*
- Konieczność opracowania skomplikowanych przepisów przejściowych
- Znaczący wpływ zmian na inne przepisy Ustawy
- Wydanie Komunikatu MF/ interpretacji w innej ustalonej formie
- ...

**) Przepisy, których dotyczy zmiana będą wskazane w treści rekomendacji*

****) Szczegóły dotyczących tych przepisów przejściowych będą podane w treści rekomendacji, jeśli będzie to możliwe do sformułowania na tym etapie projektu]*

3.15.4. Kompensowanie aktywów i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego

- Kompensowanie aktywów i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego/Średni (6.8.62.)

Odwołanie do aktu prawnego

Kwestię kompensowania aktywów i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego reguluje art. 37 ust. 7 Ustawy.

Skrócony (syntetyczny) opis problemu

Ustawa w obecnym kształcie umożliwia jednostce dokonanie wyboru w zakresie prezentacji podatku odroczonego w sytuacji, gdy spełnione są kryteria do kompensowania, co powoduje niespójne podejście do tej kwestii wśród jednostek.

Rekomendacja

a. Opis proponowanej zmiany

Rekomendujemy dodanie przepisu wskazującego, iż jednostki mają obowiązek dokonywania kompensaty aktywów i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego w sytuacji, gdy jednostka ma prawo rozliczania podatku bieżącego w kwocie netto.

W związku z powyższym należałoby zmodyfikować przepisy art. 37 ust.7 w taki sposób, aby przepis stanowił, że jeżeli jednostka ma prawo do rozliczania podatku bieżącego w kwocie netto, wówczas jest zobowiązana do skompensowania rezerw i aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego.

Uzasadnienie:

Ustawa w obecnym kształcie umożliwia jednostce dokonanie wyboru w zakresie prezentacji podatku odroczonego w sytuacji, gdy spełnione są kryteria do kompensowania. Na tej podstawie również KSR 2 precyzuje, że jednostka ma taki wybór. Doprowadziło to do różnej praktyki na rynku. Zasadnym byłoby, aby w odniesieniu do aktywów i rezerw na podatek odroczone wprowadzić analogiczne rozwiązania, jakie dotyczą np. należności i zobowiązań - tj., jeżeli jednostka ma prawo do kompensaty, to należy pozycje takie wykazać w kwocie netto (skompensowane) i nie pozostawiać wyboru co do prezentacji w kwocie brutto (przed kompensatą). Zaproponowane rozwiązanie jest również spójne z wymogami Międzynarodowego Standardu Rachunkowości 12 "Podatek dochodowy" ("MSR 12").

b. Uzasadnienie w przypadku rezygnacji z wprowadzenia zmian w danym obszarze problematycznym (jeśli wystąpią)

Nie dotyczy.

c. Wskazanie umiejscowienia w odpowiednim akcie prawnym i w jakim miejscu w strukturze

- Zmiana Ustawy o rachunkowości - art. 37.7;
- Wprowadzenie analogicznych zmian do KSR 2.

d. Stanowiska odrębne, rozbieżności, decyzje do podjęcia (jeśli wystąpią)

Nie dotyczy.

Zakres zmian [można zaznaczyć wiele obszarów]

- Wyodrębniona (samodzielna/ niezależna) zmiana w ramach Ustawy
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Standardu
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Rozporządzenia
- Zmiana Ustawy **oraz** obowiązujących Standardów, Rozporządzeń lub innych przepisów o rachunkowości
- Opracowanie nowego Standardu / Rozporządzenia
- Opracowanie Wytycznych Stosowania
- Zmiana w obrębie innych (nie dotyczących bezpośrednio rachunkowości) przepisach prawa*
- Konieczność opracowania skomplikowanych przepisów przejściowych
- Znaczący wpływ zmian na inne przepisy Ustawy
- Wydanie Komunikatu MF/ interpretacji w innej ustalonej formie
- ...

**) Przepisy, których dotyczy zmiana będą wskazane w treści rekomendacji*

***) Szczegóły dotyczących tych przepisów przejściowych będą podane w treści rekomendacji, jeśli będzie to możliwe do sformułowania na tym etapie projektu]*

3.15.5. Zmiana statusu podatkowego

- Zmiana statusu podatkowego/Średni (6.8.63.)

Odwołanie do aktu prawnego

Brak uregulowań.

Skrócony (syntetyczny) opis problemu

Brakuje uregulowań dotyczących ujmowania podatku odroczonego w przypadku zmiany statusu podatkowego jednostki gospodarczej - taki problem pojawił się ostatnio w związku ze zmianami w zasadach opodatkowania spółek komandytowych.

Rekomendacja

a. Opis proponowanej zmiany

Rekomendacja niezasadna na tym etapie prac.

b. Uzasadnienie w przypadku rezygnacji z wprowadzenia zmian w danym obszarze problematycznym (jeśli wystąpią)

Powyższa kwestia została już zaadresowana w formie aktualizacji KSR 2 ("Podatek dochodowy") - w wyniku prac nad poprawioną wersją KSR 2, który w zmienionej formie będzie wkrótce przedstawiony do dyskusji publicznej.

c. Wskazanie umiejscowienia w odpowiednim akcie prawnym i w jakim miejscu w strukturze

Nie dotyczy.

d. Stanowiska odrębne, rozbieżności, decyzje do podjęcia (jeśli wystąpią)

Nie dotyczy.

Zakres zmian [można zaznaczyć wiele obszarów]

- Wyodrębniona (samodzielna/ niezależna) zmiana w ramach Ustawy
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Standardu
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Rozporządzenia
- Zmiana Ustawy **oraz** obowiązujących Standardów, Rozporządzeń lub innych przepisów o rachunkowości
- Opracowanie nowego Standardu / Rozporządzenia
- Opracowanie Wytocznych Stosowania
- Zmiana w obrębie innych (nie dotyczących bezpośrednio rachunkowości) przepisach prawa*
- Konieczność opracowania skomplikowanych przepisów przejściowych
- Znaczący wpływ zmian na inne przepisy Ustawy
- Wydanie Komunikatu MF/ interpretacji w innej ustalonej formie
- Nie dotyczy – zrezygnowano z wprowadzania zmian

**) Przepisy, których dotyczy zmiana będą wskazane w treści rekomendacji*

****) Szczegóły dotyczących tych przepisów przejściowych będą podane w treści rekomendacji, jeśli będzie to możliwe do sformułowania na tym etapie projektu]*

3.15.6. Ujmowanie straty podatkowej możliwej do odliczenia

- Ujmowanie straty podatkowej możliwej do odliczenia/Średni (6.8.64.)

Odwołanie do aktu prawnego

Wycena aktywa z tyt. podatku odroczonego jest uregulowana w art. 37 ust. 4 Ustawy.

Skrócony (syntetyczny) opis problemu

Wg art. 37 ust. 4 Ustawy ujmuje się aktywa z tytułu podatku odroczonego w kwocie przewidzianej w przyszłości do odliczenia, natomiast KSR 2 wskazuje na ujmowanie całości aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego i dokonywanie odpisu z tytułu utraty wartości. Te rozbieżne sformułowania mogą rodzić wątpliwości natury interpretacyjnej dotyczącej prezentacji aktywa z tytułu podatku odroczonego w wartości brutto (tj. przed odpisami) vs netto (tj. po odpisach).

Rekomendacja

a. Opis proponowanej zmiany

W związku z powyżej przytoczonymi wątpliwościami proponujemy ponowne rozważenie **na poziomie KSR 2**, która z dwóch opisanych poniżej opcji dotyczących metody ujmowania aktywów z tytułu podatku odroczonego powinna być stosowana. Po podjęciu decyzji należałoby doprecyzować obecne przepisy art. 37 ust. 4 poprzez wskazanie jednoznacznie na metodę ujmowania aktywów z tytułu podatku odroczonego.

- Opcja 1: metoda analogiczna do MSR 12 tj. ujmowanie aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego w kwocie netto (tj. po pomniejszeniu o ewentualne odpisy aktualizujące) odpowiadającej wartości odzyskiwalnej - składnik aktywów jest ujmowany tylko w przypadku spełnienia kryteriów prawdopodobieństwa jego odzyskania (opcja przez nas preferowana).
- Opcja 2: metoda spójna z US GAAP: ujmowanie aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego w pełnej wysokości wraz z ewentualnym ujęciem odpisu aktualizującego na część nieodzyskiwalną (oraz ujawnienie tych wartości w notach do sprawozdania finansowego).

Uzasadnienie:

Doprecyzowanie przepisów.

b. Uzasadnienie w przypadku rezygnacji z wprowadzenia zmian w danym obszarze problematycznym (jeśli wystąpią)

Nie dotyczy.

c. Wskazanie umiejscowienia w odpowiednim akcie prawnym i w jakim miejscu w strukturze

Uzupełnienie art. 37 ust 4 Ustawy oraz wprowadzenie zmian do KSR 2 zgodnie z wybraną opcją.

d. Stanowiska odrębne, rozbieżności, decyzje do podjęcia (jeśli wystąpią)

Opcja do wyboru - zgodnie z opisem w punkcie a powyżej.

Zakres zmian [można zaznaczyć wiele obszarów]

- Wyodrębniona (samodzielna/ niezależna) zmiana w ramach Ustawy
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Standardu
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Rozporządzenia
- Zmiana Ustawy **oraz** obowiązujących Standardów, Rozporządzeń lub innych przepisów o rachunkowości
- Opracowanie nowego Standardu / Rozporządzenia
- Opracowanie Wytycznych Stosowania
- Zmiana w obrębie innych (nie dotyczących bezpośrednio rachunkowości) przepisach prawa*
- Konieczność opracowania skomplikowanych przepisów przejściowych
- Znaczący wpływ zmian na inne przepisy Ustawy
- Wydanie Komunikatu MF/ interpretacji w innej ustalonej formie
- ...

**) Przepisy, których dotyczy zmiana będą wskazane w treści rekomendacji*

***) Szczegóły dotyczących tych przepisów przejściowych będą podane w treści rekomendacji, jeśli będzie to możliwe do sformułowania na tym etapie projektu]*

3.16. Instytucje finansowe

3.16.1. Składanie rocznego sprawozdania funduszy inwestycyjnych w rejestrze sądowym

- Składanie rocznego sprawozdania finansowego w rejestrze sądowym - dotyczy funduszy inwestycyjnych/Średni (6.2.6.)

Odwołanie do aktu prawnego

Art. 69 reguluje obowiązek kierownika jednostki składania w odpowiednim rejestrze sądowym sprawozdania finansowego jednostki wraz ze sprawozdaniem z badania oraz sprawozdania z działalności w określonym terminie.

Skrócony (syntetyczny) opis problemu

Rejestrem sądowym właściwym dla funduszy inwestycyjnych (emerytalnych) jest Sąd Okręgowy w Warszawie. Akta Sądu Okręgowego w Warszawie nie są tak łatwo dostępne jak sprawozdania finansowe składane do Krajowego Rejestru Sądowego, w związku z tym zachodzi wątpliwość, czy w przypadku funduszy inwestycyjnych (emerytalnych) złożenie sprawozdania finansowego do Sądu Okręgowego wyczerpuje obowiązek wynikający z art. 69 Ustawy o rachunkowości i czy zastosowanie w takim przypadku ma art. 70 Ustawy.

Rekomendacja

a. Opis proponowanej zmiany

Proponujemy wprowadzenie następujących zmian do Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 24.12.2007 r. w sprawie szczególnych zasad rachunkowości funduszy inwestycyjnych ("Rozporządzenie o Funduszach"):

- Uzupelnienie treści § 40 ust. 1 poprzez dodanie zapisu o **obowiązku** złożenia rocznych sprawozdań finansowych oraz rocznych połączonych sprawozdań finansowych z rocznymi sprawozdaniami jednostkowymi subfunduszy, wraz z opinią biegłego rewidenta o badanym sprawozdaniu finansowym oraz odpisem uchwały w sprawie zatwierdzania rocznego sprawozdania, podjętej przez organ zatwierdzający **do Rejestru Funduszy Inwestycyjnych**.

Uzasadnienie:

Obecne brzmienie przepisów stwarza trudności interpretacyjne na rynku. TFI (PTE) nie są pewne czy złożenie sprawozdania finansowego do Rejestru Funduszy Inwestycyjnych (Emerytalnych) prowadzonego przez Sąd Okręgowy w Warszawie jest obowiązkowe oraz czy złożenie do Rejestru Funduszy Inwestycyjnych (Emerytalnych) zwalnia z obowiązku publikacji sprawozdania w Monitorze Sądowym i Gospodarczym w myśl art. 70 ust. 1 i 2 Ustawy.

- Dodanie przepisu umożliwiającego dostęp do dokumentów złożonych na podstawie art. 69 ust. 1 Ustawy o rachunkowości do Rejestru Funduszy Inwestycyjnych (Emerytalnych) analogicznie jak dla dokumentów składanych do Krajowego Rejestru Sądowego.

Pomimo, iż zmiany w przepisach podatkowych nie są przedmiotem niniejszego Projektu, sugerujemy rozważenie wprowadzenia następujących zmian do Ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych:

- Modyfikacja zapisów art. 27 stanowiących, iż sprawozdania Funduszy Inwestycyjnych Otwartych oraz Specjalistycznych Funduszy Inwestycyjnych Otwartych, innych niż stosujące zasady przewidziane dla Funduszy Inwestycyjnych Zamkniętych, są zwolnione z obowiązku o którym mowa w art. 27 ust. 2 (tj. złożenia sprawozdań finansowych).
- Wprowadzenie uproszczenia polegające na braku obowiązku sporządzania sprawozdań finansowych przez Fundusze Inwestycyjne Zamknięte, względnie Fundusze Inwestycyjne Zamknięte Aktywów Niepublicznych, których certyfikaty inwestycyjne nie zostały dopuszczone do publicznego obrotu, **w formacie XML**; takie fundusze zobligowane byłyby do sporządzania sprawozdań finansowych w formie elektronicznej umożliwiający łatwe ich przeglądanie przez użytkowników i w takiej formie składane do Krajowej Administracji Skarbowej na podstawie przepisów art. 27 ust. 2.

b. Uzasadnienie w przypadku rezygnacji z wprowadzenia zmian w danym obszarze problematycznym (jeśli wystąpią)

Nie dotyczy.

c. Wskazanie umiejscowienia w odpowiednim akcie prawnym i w jakim miejscu w strukturze

- Modyfikacja zapisów § 40. ust. 1 Rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie szczególnych zasad rachunkowości funduszy inwestycyjnych.
- Modyfikacja przepisów Ustawy z dnia 15 lutego 1992r.o podatku dochodowym od osób prawnych.

d. Stanowiska odrębne, rozbieżności, decyzje do podjęcia (jeśli wystąpią)

Nie dotyczy.

Zakres zmian [można zaznaczyć wiele obszarów]

- Wyodrębniona (samodzielna/ niezależna) zmiana w ramach Ustawy
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Standardu
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Rozporządzenia
- Zmiana Ustawy **oraz** obowiązujących Standardów, Rozporządzeń lub innych przepisów o rachunkowości
- Opracowanie nowego Standardu / Rozporządzenia
- Opracowanie Wytucznych Stosowania
- Zmiana w obrębie innych (nie dotyczących bezpośrednio rachunkowości) przepisach prawa*
- Konieczność opracowania skomplikowanych przepisów przejściowych
- Znaczący wpływ zmian na inne przepisy Ustawy
- Wydanie Komunikatu MF/ interpretacji w innej ustalonej formie
- ...

**) Przepisy, których dotyczy zmiana będą wskazane w treści rekomendacji*

***) Szczegóły dotyczących tych przepisów przejściowych będą podane w treści rekomendacji, jeśli będzie to możliwe do sformułowania na tym etapie projektu]*

3.16.2. Informacje i ujawnienia wykazywane w sprawozdaniach finansowych funduszy inwestycyjnych

- Wybrane zagadnienia z zakresu informacji wykazywanych w sprawozdaniach finansowych i ujawnień w sprawozdaniach finansowych m.in. 6.3.25.Ujawnienia w zakresie instrumentów finansowych - delegacja ustawowa/Średni

Odwołanie do aktu prawnego

Art. 81 ust. 2 pkt. 1 reguluje upoważnienie Ministra właściwego do spraw finansów publicznych do określenia w drodze rozporządzenia, po zasięgnięciu opinii Przewodniczącego Komisji Nadzoru Finansowego, szczególnych zasad rachunkowości funduszy inwestycyjnych, w tym

zasady uznawania, metody wyceny, zakres ujawniania i sposób prezentacji instrumentów finansowych.

Skrócony (syntetyczny) opis problemu

Nie jest jasne, czy fundusze inwestycyjne w sprawach nieuregulowanych Rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 24.12.2007 r. w sprawie szczególnych zasad rachunkowości funduszy inwestycyjnych powinny stosować przepisy Rozporządzenia o instrumentach finansowych. W Rozporządzeniu o Funduszach nie ma bowiem odwołania do Rozporządzenia o instrumentach finansowych.

Dodatkowo doprecyzowania wymaga zakres informacji dodatkowych i ujawnień w sprawozdaniach finansowych funduszy inwestycyjnych.

Rekomendacja

a. Opis proponowanej zmiany

Proponujemy wprowadzenie następujących zmian do Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 12.12.2001 r. w sprawie szczegółowych zasad uznawania, metod wyceny, zakresu ujawniania i sposobu prezentacji instrumentów finansowych:

- Dodanie do § 1. Zakres rozporządzenia ustępu 3 o treści:

“Przepisy Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 12.12.2001 r. w sprawie szczegółowych zasad uznawania, metod wyceny, zakresu ujawniania i sposobu prezentacji instrumentów finansowych nie mają zastosowania do jednostek stosujących przepisy wydane na podstawie art. 81. ust. 2 pkt 1) oraz pkt 6) podpunkt b) Ustawy.”

Proponujemy wprowadzenie następujących zmian do Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 24.12.2007 r. w sprawie szczególnych zasad rachunkowości funduszy inwestycyjnych (“Rozporządzenie o Funduszach”)

- Uzupełnienie ustępu 8. Informacja dodatkowa Załącznika 1 Rozporządzenia o Funduszach, o przepisy dotyczące ujawnienia wynagrodzenia firmy audytorskiej, wypłaconego lub należnego za rok obrotowy odrębnie za:
 - a) badanie ustawowe w rozumieniu art. 2 pkt 1 ustawy o biegłych rewidentach,
 - b) przegląd półrocznego sprawozdania finansowego
 - c) inne usługi atestacyjne,
 - d) usługi doradztwa podatkowego,
 - e) pozostałe usługi.

ze wskazaniem części wynagrodzenia ponoszonej przez Fundusz/Subfundusz oraz części wynagrodzenia pokrywanego przez Towarzystwo zarządzające funduszem/subfunduszem

- W celu ułatwienia korzystania z przepisów, uzupełnienie ustępu 8. Informacja dodatkowa Załącznika 1 Rozporządzenia o Funduszach, o podpunkty:

- W przypadkach, o których mowa w § 23. ust. 3. fundusz ujawnia informacje o poszczególnych aktywach i zobowiązaniach finansowych wycenionych zgodnie z tym przepisem oraz o ich wartości i udziale w aktywach lub zobowiązaniach funduszu na dzień bilansowy.
- W przypadkach, o których mowa w § 24. ust. 1 pkt 2 i 3, fundusz:

a) ujawnia opis technik wyceny oraz zakres i źródła danych obserwowalnych i nieobserwowalnych wykorzystanych do ustalenia wartości godziwej.

b) jest zobowiązany informować uczestników i potencjalnych uczestników funduszu w sprawozdaniach finansowych funduszu o łącznym udziale takich lokat w aktywach netto funduszu oraz o związanym z nimi ryzyku.

- W przypadku, o którym mowa w § 32. ust. 4, w sprawozdaniach jednostkowych subfunduszy ujawnia się informację o kursie zastosowanym do przeliczenia poszczególnych pozycji dla celów sporządzenia połączonego sprawozdania finansowego.
- W przypadku, o którym mowa w § 36. ust. 3, zamieszcza się odpowiednią informację we wprowadzeniu do połączonego sprawozdania finansowego, opisującą przyczyny włączenia sprawozdań jednostkowych subfunduszy, o których mowa w ust. 2, do połączonego sprawozdania finansowego.
- Uzupełnienie § 37 ust. 1 poprzez dodanie do niego punktu:

3) w przypadku sprawozdań finansowych Funduszy Inwestycyjnych Otwartych lub połączonych sprawozdań finansowych Funduszy Inwestycyjnych Otwartych informacje wymagane na podstawie innych przepisów w sprawozdaniach rocznych i półrocznych o których mowa w art. 68 Dyrektywy 2009/65/WE są załączane do sprawozdań finansowych jako inne informacje;

- Modyfikacja zapisów punktu 1) Nota-5 Ryzyka Załącznika 1 do Rozporządzenia o Funduszach poprzez wskazanie, że poziom obciążenia ryzykiem stopy procentowej ujawnia się w przypadku aktywów i zobowiązań wycenianych do wartości godziwej.
- Wprowadzenie zmiany w Załączniku 1 do Rozporządzenia o Funduszach Nota 7 - Transakcje repo/sell-buy back oraz reverse repo / buy-sell back, pożyczek papierów wartościowych poprzez doprecyzowanie wytycznych co do informacji wymaganej do ujawnienia na temat transakcji repo/sell-buy back oraz reverse repo/buy-sell back oraz pożyczek papierów wartościowych, w tym dotyczącej celu zawierania tych transakcji oraz ekspozycji.
- Nadanie § 38. ust. 1. pkt 1) podpunkt c) następującego brzmienia:

c) zestawienia lokat i zestawienia zmian w aktywach netto - za co najmniej poprzedni rok obrotowy, przy czym odnośnie do **Noty 5, Noty 6** oraz zestawienia lokat dane porównywalne sporządza się wyłącznie dla pozycji w tabeli głównej, określonej w Załączniku 1 do rozporządzenia;

- Nadanie do § 38. ust. 1. pkt 2) następującego brzmienia:

2) roczne sprawozdanie finansowe - obejmujące dane za bieżący rok obrotowy oraz dane porównywalne za co najmniej poprzedni rok obrotowy. Przy czym zestawienia lokat i zestawienia zmian w aktywach netto - za co najmniej poprzedni rok obrotowy, przy czym odnośnie do noty 5, noty 6 oraz zestawienia lokat dane porównywalne sporządza się wyłącznie dla pozycji w tabeli głównej, określonej w Załączniku 1 do rozporządzenia.

- Nadanie do § 38. ust. 2. pkt 2) następującego brzmienia:

2) roczne połączone sprawozdanie finansowe oraz roczne sprawozdania jednostkowe subfunduszy - obejmujące dane za bieżący rok obrotowy oraz dane porównywalne za co najmniej poprzedni rok obrotowy, **przy czym odnośnie do zestawienia lokat dane porównywalne sporządza się wyłącznie dla pozycji zagregowanych w tabeli głównej, określonej w załączniku nr 1 do rozporządzenia.**

- Wprowadzenie następujących zmian w tabeli uzupełniającej (Załącznik 2) dla instrumentów pochodnych: rezygnacja z kolumn liczba i wartość w cenie nabycia, a wprowadzenie kolumny wartość nominalna
- Wprowadzenie obowiązku ujawnienia dotyczącego przekroczeń limitów - proponujemy, by fundusze ujawniały przekroczenia limitów statutowych na dzień bilansowy wraz z informacją co do natury przekroczenia (aktywne/pasywne) oraz czy do dnia sporządzenia sprawozdania przekroczenia zostały podjęte działania naprawcze. Względnie wymóg ujawnienia można rozszerzyć na przekroczenia w trakcie roku obrotowego, pod warunkiem że takie przekroczenie trwało dłużej niż 6 miesięcy.

b. Uzasadnienie w przypadku rezygnacji z wprowadzenia zmian w danym obszarze problematycznym (jeśli wystąpią)

Nie dotyczy.

c. Wskazanie umiejscowienia w odpowiednim akcie prawnym i w jakim miejscu w strukturze

Modyfikacja zapisów Rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie szczególnych zasad rachunkowości funduszy inwestycyjnych oraz Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 12.12.2001 r. w sprawie szczególnych zasad uznawania, metod wyceny, zakresu ujawniania i sposobu prezentacji instrumentów finansowych:

d. Stanowiska odrębne, rozbieżności, decyzje do podjęcia (jeśli wystąpią)

Nie dotyczy.

Zakres zmian [można zaznaczyć wiele obszarów]

- Wyodrębniona (samodzielna/ niezależna) zmiana w ramach Ustawy
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Standardu

- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Rozporządzenia
- Zmiana Ustawy **oraz** obowiązujących Standardów, Rozporządzeń lub innych przepisów o rachunkowości
- Opracowanie nowego Standardu / Rozporządzenia
- Opracowanie Wytycznych Stosowania
- Zmiana w obrębie innych (nie dotyczących bezpośrednio rachunkowości) przepisach prawa*
- Konieczność opracowania skomplikowanych przepisów przejściowych
- Znaczący wpływ zmian na inne przepisy Ustawy
- Wydanie Komunikatu MF/ interpretacji w innej ustalonej formie
- ...

**) Przepisy, których dotyczy zmiana będą wskazane w treści rekomendacji*

****) Szczegóły dotyczących tych przepisów przejściowych będą podane w treści rekomendacji, jeśli będzie to możliwe do sformułowania na tym etapie projektu]*

3.16.3. Dodatkowe kwestie dotyczące ustalania wartości godziwej w przypadku funduszy inwestycyjnych

- Dodatkowe kwestie dotyczące ustalania wartości godziwej w przypadku funduszy inwestycyjnych

Odwołanie do aktu prawnego

§ 24. 1. Rozporządzenia o Funduszach, reguluje, że za wiarygodnie oszacowaną wartość godziwą składnika lokat, uznaje się cenę z aktywnego rynku (poziom 1 hierarchii wartości godziwej), w przypadku jej braku - cenę otrzymaną przy zastosowaniu modelu wyceny, gdzie wszystkie znaczące dane wejściowe są obserwowalne w sposób bezpośredni lub pośredni (poziom 2 hierarchii wartości godziwej), a w przypadku braku obu z powyżej wymienionych - wartość godziwą ustaloną za pomocą modelu wyceny opartego o dane nieobserwowalne (poziom 3 hierarchii wartości godziwej).

Skrócony (syntetyczny) opis problemu

Wytyczne dotyczące ustalania wartości godziwej w funduszach inwestycyjnych wymagają uzupełnienia w zakresie ustalenia wartości godziwej jednostek uczestnictwa, certyfikatów inwestycyjnych oraz tytułów uczestnictwa w instytucjach wspólnego inwestowania.

Rekomendacja

a. Opis proponowanej zmiany

Proponujemy wprowadzenie następujących zmian do Rozporządzenia o Instrumentach Finansowych oraz Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 24.12.2007 r. w sprawie szczególnych zasad rachunkowości funduszy inwestycyjnych ("Rozporządzenie o Funduszach"):

- Sposób ustalania wartości godziwej składników lokat notowanych na aktywnym rynku (§ 24. ust.1 Rozporządzenia o Funduszach) należałoby uzupełnić o poniższe kwestie: :

pkt. 4) cenę po której emitent tytułu uczestnictwa, jednostki uczestnictwa, certyfikatu inwestycyjnego zobowiązuje się dokonywać wykupów/umorzeń pod warunkiem, że cena ta nie jest starsza niż 90 dni, a emitent nie wstrzymał lub nie dokonał istotnej redukcji wykupów/umorzeń;

pkt. 5) kwotowań ustalonych przez wyspecjalizowane podmioty na podstawie brokerskich transakcji bezpośrednich oraz transakcji na rynkach regulowanych, których z osobna nie można uznać za rynek aktywny, ale łącznie, biorąc pod uwagę wolumen i częstotliwość transakcji bezpośrednich i na rynkach regulowanych, można uznać instrument za będący przedmiotem aktywnego obrotu.

- Uzupełnienie § 2. ust.1 Rozporządzenia o Funduszach poprzez wprowadzenie definicji regularnych wycen na poziomie 3 hierarchii wartości godziwej - proponowany zapis mógłby brzmieć następująco:

Poprzez regularne wyceny na poziomie 3 hierarchii wartości godziwej oznaczają sytuację, gdy wycena na poziomie 3 hierarchii wartości godziwej jest dokonywana przez 32 dni w trakcie roku obrotowego i odpowiednio 16 dni w trakcie półrocza.

b. Uzasadnienie w przypadku rezygnacji z wprowadzenia zmian w danym obszarze problematycznym (jeśli wystąpią)

Nie dotyczy.

c. Wskazanie umiejscowienia w odpowiednim akcie prawnym i w jakim miejscu w strukturze

Modyfikacja zapisów Rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie szczególnych zasad rachunkowości funduszy inwestycyjnych.

d. Stanowiska odrębne, rozbieżności, decyzje do podjęcia (jeśli wystąpią)

Nie dotyczy.

Zakres zmian [można zaznaczyć wiele obszarów]

- Wyodrębniona (samodzielna/ niezależna) zmiana w ramach Ustawy
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Standardu
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Rozporządzenia
- Zmiana Ustawy **oraz** obowiązujących Standardów, Rozporządzeń lub innych przepisów o rachunkowości
- Opracowanie nowego Standardu / Rozporządzenia
- Opracowanie Wytucznych Stosowania
- Zmiana w obrębie innych (nie dotyczących bezpośrednio rachunkowości) przepisach prawa*

- Konieczność opracowania skomplikowanych przepisów przejściowych
- Znaczący wpływ zmian na inne przepisy Ustawy
- Wydanie Komunikatu MF/ interpretacji w innej ustalonej formie
- ...

**) Przepisy, których dotyczy zmiana będą wskazane w treści rekomendacji*

***) Szczegóły dotyczących tych przepisów przejściowych będą podane w treści rekomendacji, jeśli będzie to możliwe do sformułowania na tym etapie projektu]*

3.16.4. Kapitały w funduszach podlegających likwidacji

- Kapitały w funduszach podlegających likwidacji/Średni (6.8.71.)

Odwołanie do aktu prawnego

Art. 36 ust. 3 reguluje sposób łączenia składników kapitału (funduszu) własnego jednostek postawionych w stan likwidacji lub upadłości, w zależności od rodzaju jednostki, poprzez łączenie ich w jeden kapitał (fundusz) podstawowy i określa, że w przypadku spółek akcyjnych oraz prostych spółek akcyjnych, kapitał ten jest pomniejszany o należne wkłady na poczet kapitału i akcje własne, o ile nie doszło do ich wniesienia.

Skrócony (syntetyczny) opis problemu

Wskazane powyżej przepisy Ustawy stanowią, że składniki kapitału (funduszu) własnego jednostek postawionych w stan likwidacji lub upadłości należy, na dzień rozpoczęcia likwidacji lub postępowania upadłościowego, połączyć w jeden kapitał (fundusz) podstawowy. Rozporządzenie w sprawie trybu likwidacji funduszy inwestycyjnych nie reguluje tej kwestii.

Rekomendacja

a. Opis proponowanej zmiany

Proponujemy wprowadzenie następujących zmian do Rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 21 czerwca 2005 r. w sprawie trybu likwidacji funduszy inwestycyjnych - uzupełnienie paragrafów 7 i 14 w zakresie:

- Wymaganych do ujawnienia not i informacji dodatkowej; oraz
- Wskazówek co do zastosowania art. 29 Ustawy o rachunkowości w zakresie rezerwy na koszty likwidacji, w tym przypadków gdy koszty likwidacji pokrywane są w całości przez TFI;
- Wskazanie, że w kwestiach nieuregulowanych niniejszym rozporządzeniem oraz Ustawą o rachunkowości zastosowanie ma KSR 14;

- Uregulowanie kwestii prezentacji kapitałów funduszu w stosunku do zapisów art. 36 ust. 3 Ustawy o rachunkowości (wraz z ewentualnym wyłączeniem ustawowym tego przepisu w stosunku do funduszy);
- Uregulowanie kwestii terminów badania sprawozdań przez firmę audytorską.

Uzasadnienie:

Przepisy w obecnym brzmieniu są anachronicznie i nie były aktualizowane pomimo 2 istotnych nowelizacji przepisów dotyczących rachunkowości funduszy inwestycyjnych w 2007 r. i 2020 r. oraz przy okazji publikacji KSR 14. Przepisy są niejednoznaczne, sprawiają trudności interpretacyjne i są trudne w praktycznej aplikacji.

b. Uzasadnienie w przypadku rezygnacji z wprowadzenia zmian w danym obszarze problematycznym (jeśli wystąpią)

Nie dotyczy.

c. Wskazanie umiejscowienia w odpowiednim akcie prawnym i w jakim miejscu w strukturze

Modyfikacja przepisów Rozporządzenia Rady Ministrów w sprawie trybu likwidacji funduszy inwestycyjnych.

d. Stanowiska odrębne, rozbieżności, decyzje do podjęcia (jeśli wystąpią)

Nie dotyczy.

Zakres zmian [można zaznaczyć wiele obszarów]

- Wyodrębniona (samodzielna/ niezależna) zmiana w ramach Ustawy
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Standardu
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Rozporządzenia
- Zmiana Ustawy **oraz** obowiązujących Standardów, Rozporządzeń lub innych przepisów o rachunkowości
- Opracowanie nowego Standardu / Rozporządzenia
- Opracowanie Wytycznych Stosowania
- Zmiana w obrębie innych (nie dotyczących bezpośrednio rachunkowości) przepisach prawa*
- Konieczność opracowania skomplikowanych przepisów przejściowych
- Znaczący wpływ zmian na inne przepisy Ustawy
- Wydanie Komunikatu MF/ interpretacji w innej ustalonej formie
- ...

**) Przepisy, których dotyczy zmiana będą wskazane w treści rekomendacji*

****) Szczegóły dotyczących tych przepisów przejściowych będą podane w treści rekomendacji, jeśli będzie to możliwe do sformułowania na tym etapie projektu]*

3.16.5. Połączenia funduszy inwestycyjnych

- Połączenia funduszy i dane porównawcze - dodatkowy punkt do Rozdziału 6.9. Transakcje połączeń i podziałów

Odwołanie do aktu prawnego

Nie dotyczy.

Skrócony (syntetyczny) opis problemu

Brak wytycznych regulujących kwestie połączeń funduszy inwestycyjnych, a regulacje wynikające z Ustawy o rachunkowości są nieadekwatne w kontekście połączeń funduszy inwestycyjnych.

Rekomendacja

a. Opis proponowanej zmiany

Proponujemy wprowadzenie przepisów regulujących kwestie połączeń funduszy inwestycyjnych - poprzez dodanie do aktualnego Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 24.12.2007 r. w sprawie szczególnych zasad rachunkowości funduszy inwestycyjnych ("Rozporządzenie o Funduszach") rozdziału 5a dotyczącego połączeń funduszy inwestycyjnych. Proponujemy wprowadzenie następujących zasad:

- W przypadku połączenia dwóch subfunduszy w ramach jednego funduszu inwestycyjnego z wydzielonymi subfunduszami sprawozdanie finansowe funduszu przejmującego na dzień za okres zakończony, za który sporządzane jest sprawozdanie finansowe obejmuje dane finansowe funduszu przejmującego oraz dane finansowe funduszu przejętego za ten sam okres od dnia połączenia. Jednocześnie dane porównywalne funduszu przejmującego nie wymagają przekształcenia. Ponadto do połączonego sprawozdania finansowego funduszu inwestycyjnego z wydzielonymi subfunduszami dodaje się sprawozdanie finansowe funduszu przejętego za okres od początku roku finansowego do dnia połączenia (dane porównywalne za cały okres odpowiednio półroczny lub roczny).
- Dodatkowo, w połączonym sprawozdaniu wymagane by było ujawnienie informacji odnośnie (i) parytetu wymiany jednostek uczestnictwa/certyfikatów inwestycyjnych, oraz (ii) wartości jednostek uczestnictwa/certyfikatów inwestycyjnych łączonych funduszy na dzień połączenia.
- W przypadku połączeń dwóch niezależnych funduszy inwestycyjnych wymagane by było ujawnienie informacji o braku porównywalności danych porównywalnych funduszu przejmującego oraz informacji o paryecie wymiany jednostek uczestnictwa/certyfikatów

inwestycyjnych oraz wartości na dzień połączenia jednostek uczestnictwa/certyfikatów inwestycyjnych łączonych funduszy.

Uzasadnienie:

W obecnych przepisach brak wskazówek dotyczących rozliczenia połączeń funduszy inwestycyjnych. Przepisy Ustawy o rachunkowości traktujące o połączeniach (pod wspólną kontrolą bądź nie) nie przystają do natury połączeń funduszy inwestycyjnych/emerytalnych. W związku z tym, że połączenia funduszy są dosyć powszechne należy tą kwestię jednoznacznie doprecyzować w przepisach.

Zaproponowane powyżej rozwiązania mogą odbiegać od rozwiązań dotyczących rozliczania metodą nabycia oraz metodą opartą o wartości bilansowe proponowanych w ogólnych przepisach - jednakże w sposób bardziej użyteczny regulują one kwestie sprawozdawczości finansowej funduszy, biorąc pod uwagę rozproszony charakter akcjonariatu oraz stosowane metody wyceny aktywów i zobowiązań przez fundusze inwestycyjne.

b. Uzasadnienie w przypadku rezygnacji z wprowadzenia zmian w danym obszarze problematycznym (jeśli wystąpią)

Nie dotyczy.

c. Wskazanie umiejscowienia w odpowiednim akcie prawnym i w jakim miejscu w strukturze

Modyfikacja przepisów Rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie szczególnych zasad rachunkowości funduszy inwestycyjnych.

d. Stanowiska odrębne, rozbieżności, decyzje do podjęcia (jeśli wystąpią)

Nie dotyczy.

Zakres zmian [można zaznaczyć wiele obszarów]

- Wyodrębniona (samodzielna/ niezależna) zmiana w ramach Ustawy
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Standardu
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Rozporządzenia
- Zmiana Ustawy **oraz** obowiązujących Standardów, Rozporządzeń lub innych przepisów o rachunkowości
- Opracowanie nowego Standardu / Rozporządzenia
- Opracowanie Wytucznych Stosowania
- Zmiana w obrębie innych (nie dotyczących bezpośrednio rachunkowości) przepisach prawa*
- Konieczność opracowania skomplikowanych przepisów przejściowych
- Znaczący wpływ zmian na inne przepisy Ustawy
- Wydanie Komunikatu MF/ interpretacji w innej ustalonej formie
- ...

**) Przepisy, których dotyczy zmiana będą wskazane w treści rekomendacji*

***) Szczegóły dotyczących tych przepisów przejściowych będą podane w treści rekomendacji, jeśli będzie to możliwe do sformułowania na tym etapie projektu]*

3.16.6. Sprawozdanie z działalności AFI (ASI) oraz zakładów ubezpieczeń

- Sprawozdanie z działalności AFI (ASI) oraz zakładów ubezpieczeń/Średni (6.2.8.)

Odwołanie do aktu prawnego

Art. 49 ust. 2 reguluje zawartość sprawozdania z działalności jednostki, wymagając w nim istotnych informacji dotyczących stanu majątkowego, sytuacji finansowej, czynników ryzyka, i innych istotnych z punktu widzenia działalności danej jednostki aspektów.

Skrócony (syntetyczny) opis problemu

Oprócz przepisów Art. 49 ust. 2 Ustawy, analogiczne regulacje dla Alternatywnych Funduszy Inwestycyjnych ("AFI") (Alternatywnych Spółek Inwestycyjnych - "ASI") oraz zakładów ubezpieczeń są w rozporządzeniach odpowiednio Rozporządzenie uzupełniające dyrektywę Parlamentu Europejskiego i Rady 2011/61/UE w odniesieniu do zwolnień, ogólnych warunków dotyczących prowadzenia działalności, depozytariuszy, dźwigni finansowej, przejrzystości i nadzoru dla AFI (ASI) oraz w rozporządzeniach o szczególnych zasadach rachunkowości, co czyni niektóre wymagania art. 49 nieadekwatnymi dla tych podmiotów. Nie jest jasne co należy stosować i w jakim zakresie, jeśli chodzi o ujawnienia.

Rekomendacja

a. Opis proponowanej zmiany

Proponujemy, aby Ustawa jednoznacznie wskazywała, że zakres ujawnień w sprawozdaniu z działalności dla AFI (ASI) oraz zakładu ubezpieczeń jest wyczerpująco uregulowany standardem sektorowym, ze wskazaniem, że wskazówki (inne niż regulujące zakres ujawnień) co do sporządzania sprawozdania z działalności zawarte w Krajowym Standardzie Rachunkowości Nr 9 "Sprawozdanie z działalności" ("KSR 9") są obowiązujące.

Uzasadnienie:

Obecne brzmienie przepisu powoduje wątpliwości interpretacyjne.

b. Uzasadnienie w przypadku rezygnacji z wprowadzenia zmian w danym obszarze problematycznym (jeśli wystąpią)

Nie dotyczy.

c. Wskazanie umiejscowienia w odpowiednim akcie prawnym i w jakim miejscu w strukturze

- Modyfikacja przepisów Ustawy - art. 49 ust. 2;

- Modyfikacja przepisów Rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie szczególnych zasad rachunkowości zakładów ubezpieczeń i zakładów reasekuracji oraz Rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie szczególnych zasad rachunkowości funduszy inwestycyjnych.

d. Stanowiska odrębne, rozbieżności, decyzje do podjęcia (jeśli wystąpią)

Nie dotyczy.

Zakres zmian [można zaznaczyć wiele obszarów]

- Wyodrębniona (samodzielna/ niezależna) zmiana w ramach Ustawy
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Standardu
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Rozporządzenia
- Zmiana Ustawy **oraz** obowiązujących Standardów, Rozporządzeń lub innych przepisów o rachunkowości
- Opracowanie nowego Standardu / Rozporządzenia
- Opracowanie Wytucznych Stosowania
- Zmiana w obrębie innych (nie dotyczących bezpośrednio rachunkowości) przepisach prawa*
- Konieczność opracowania skomplikowanych przepisów przejściowych
- Znaczący wpływ zmian na inne przepisy Ustawy
- Wydanie Komunikatu MF/ interpretacji w innej ustalonej formie
- ...

**) Przepisy, których dotyczy zmiana będą wskazane w treści rekomendacji*

***) Szczegóły dotyczących tych przepisów przejściowych będą podane w treści rekomendacji, jeśli będzie to możliwe do sformułowania na tym etapie projektu]*

3.16.7. Wzory sprawozdań dla instytucji finansowych

- Wzory dla instytucji finansowych/Średni (6.3.3.)
- Wzór sprawozdań finansowych dla ubezpieczycieli/Wysoki (6.3.4.)

Odwołanie do aktu prawnego

Art. 46 ust. 5 reguluje, że bilans powinien zawierać określone informacje w zależności od rodzaju jednostki, a te informacje są określone w załącznikach do ustawy, zależnie od kategorii jednostki, takie jak banki, zakłady ubezpieczeń, jednostki mikro, małe jednostki i organizacje pożytku publicznego.

Załącznik 3 do Ustawy reguluje zakres informacji wykazywanych w sprawozdaniu finansowym dla zakładów ubezpieczeń i reasekuracji.

Skrócony (syntetyczny) opis problemu

Przepisy rozdziału 5 ustawy o rachunkowości określają wzory sprawozdań podstawowych (bilansu, rachunku zysków i strat, rachunku przepływów pieniężnych, zestawienia zmian w kapitałach własnych) oraz zakres informacji dodatkowej (wprowadzani i dodatkowych informacji objaśniających)

W przypadku niektórych jednostek powstają wątpliwości czy wzór jest odpowiedni dla danego rodzaju działalności, np. oddział banku prowadzący wyłącznie działalność centrum usług wspólnych (ang. shared service centre), spółka holdingowa zajmująca się udzielaniem pożyczek dla jednostek w grupie kapitałowej, instytucje zajmujące się windykacją wierzytelności, pośrednik w płatnościach kartami kredytowymi, lub spółka leasingowa. Analogiczne wątpliwości dotyczą także rachunku zysków i strat oraz rachunku przepływów pieniężnych.

Ponadto zakres informacji wykazywanych w sprawozdaniach finansowych zamieszczony w Załączniku 3 do Ustawy wymagają uporządkowania - część dotycząca lokat, należności i zobowiązań jest nadmiernie rozbudowana. Z drugiej strony należności (zobowiązania) z tytułu reasekuracji czynnej i biernej, które mają biznesowo zupełnie inną naturę, są ujmowane łącznie.

W rachunku technicznym (ogólnym) część dotycząca przychodów z lokat jest również nadmiernie rozbudowana, a wydzielenie zrealizowanego wyniku z przychodów z lokat jest nieintuicyjne.

Zakres informacji dodatkowej wymagany dla zakładów ubezpieczeń wymaga również uspoźnienia.

Rekomendacja

a. Opis proponowanej zmiany

Proponujemy wprowadzenie następujących zmian **do Rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie szczególnych zasad rachunkowości zakładów ubezpieczeń i zakładów reasekuracji**:

- 1) Wskazanie obowiązku prezentacji udziału reasekuratora w rezerwach oraz oszacowanych regresów i odzysków w aktywach, oraz zmiana pozycji dotyczących należności i zobowiązań wobec jednostek podporządkowanych na jednostki powiązane w celu zapewnienia zgodności z Dyrektywą.

Uzasadnienie:

Uspójnienie z Dyrektywą

- 2) Zniesienie obowiązku umieszczania w sprawozdaniu finansowym rachunków technicznych sporządzanych po grupach i klasach rachunkowych z równoczesnym zachowaniem obowiązku ich sporządzania na potrzeby sprawozdań statystycznych i wprowadzeniem obowiązku umieszczania w informacji dodatkowej informacji

dotyczących składek, odszkodowań, kosztów akwizycji w podziale na grupy i klasy rachunkowe.

Alternatywnie proponujemy: wyłączenie rachunków technicznych sporządzonych w podziale na grupy/klassy rachunkowe z definicji sprawozdań podstawowych z utrzymaniem obowiązku ich sporządzania i dołączenia do sprawozdania finansowego jako element informacji dodatkowej.

Uzasadnienie:

Branża ubezpieczeniowa jest jedyną, w której przepisy wymagają sporządzenia czasem ponad 30 "primary statements". Powoduje to brak czytelności informacji przekazywanej interesariuszom.

- 3) Uregulowanie ujmowania umów reasekuracji nieproporcjonalnej oraz umów reasekuracji rozliczanych w oparciu o tak zwany rok rachunkowy lub rok kalendarzowy

Uzasadnienie:

Obecne przepisy nie regulują w sposób dostateczny ujmowania reasekuracji nieproporcjonalnej oraz rozliczanych w sposób inny niż rok przypisania składki. W praktyce funkcjonują 3 główne metody rozliczania umów reasekuracji:

- i) rok przypisania składki (underwriting year)
- ii) rok rachunkowy (accounting year)
- iii) rok kalendarzowy (calendar year).

Obecne przepisy nie są przystosowane do właściwej prezentacji umów nieproporcjonalnych oraz rozliczanych inaczej niż w oparciu o underwriting year.

- 4) Uzupełnienie Załącznika 4 i 5 pkt. 1. - wprowadzenie do sprawozdania finansowego zakładu ubezpieczeń albo zakładu reasekuracji, na wzór jednostek stosujących załącznik nr 1 do ustawy o rachunkowości o punkt: "omówienie przyjętych zasad (polityki) rachunkowości, w tym metod wyceny aktywów i pasywów (także amortyzacji), ustalenia wyniku finansowego oraz sposobu sporządzenia sprawozdania finansowego w zakresie, w jakim ustawa pozostawia jednostce prawo wyboru.

Uzasadnienie:

Zakłady ubezpieczeń są jedyną branżą, w której omówienie przyjętych zasad (polityki) rachunkowości nie jest wprost i literalnie wymagane do ujawnienia w odpowiednim Rozporządzeniu oraz konsekwentnie nie ma na nie miejsca w schemie xml.

- 5) Przeniesienie punktu: informacje o wynagrodzeniu biegłego rewidenta lub podmiotu uprawnionego do badania sprawozdań finansowych, wypłaconym lub należnym za rok obrotowy..., z Wprowadzanie do informacji dodatkowej, na wzór innych podmiotów. Dotyczy załącznika nr 4 i 5.

Uzasadnienie:

Zakłady ubezpieczeń są jedyną branżą, w której wymagane ujawnienie dotyczące wynagrodzenia firmy audytorskiej nie jest prezentowane we wprowadzeniu.

- 6) Proponujemy zmodyfikowanie § 53 oraz § 58. ust. 4. Rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie szczególnych zasad rachunkowości zakładów ubezpieczeń i zakładów reasekuracji w kierunku następującego brzmienia:

§ 53. Integralną część sprawozdania finansowego zakładu ubezpieczeń albo zakładu reasekuracji stanowi informacja dodatkowa do sprawozdania finansowego zakładu ubezpieczeń albo zakładu reasekuracji, sporządzona zgodnie z załącznikiem nr 4 do rozporządzenia. **Informacja dodatkowa sporządzana w zakresie, o którym mowa w załączniku nr 4 jest wystarczająca i zastrzeżeniem punktów II. 10) i 18) Załącznika nr 4, informacje i objaśnienia wymagane załącznikiem nr 1 Ustawy nie mają zastosowania dla sprawozdań finansowych sporządzonych przez Zakłady Ubezpieczeń.**

§ 58. ust. 4. Informacja dodatkowa do skonsolidowanego sprawozdania finansowego grupy kapitałowej powinna uwzględniać zakres informacji określony w załączniku nr 5 do rozporządzenia. **Załącznik nr 6 Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 25.09.2009 r. w sprawie szczegółowych zasad sporządzania przez jednostki inne niż banki, zakłady ubezpieczeń i zakłady reasekuracji skonsolidowanych sprawozdań finansowych grup kapitałowych oraz informacja i objaśnienia wymagane załącznikiem nr 4 Rozporządzenia nie mają zastosowania.**

Uzasadnienie:

Brak takich jednoznacznych zapisów powoduje różnice interpretacyjne i niespójności w sporządzaniu sprawozdań finansowych w branży, szczególnie w zakresie sprawozdań skonsolidowanych.

b. Uzasadnienie w przypadku rezygnacji z wprowadzenia zmian w danym obszarze problematycznym (jeśli wystąpią)

Nie dotyczy.

c. Wskazanie umiejscowienia w odpowiednim akcie prawnym i w jakim miejscu w strukturze

- Usunięcie szczegółowego przepisu z Ustawy oraz wprowadzenie wytycznych na poziomie planowanego do utworzenia standardu dotyczącego układu i treści sprawozdań finansowych w miejsce obecnie istniejącego Załącznika 1 do Ustawy.
- Modyfikacja zapisów § 53 oraz § 58. ust. 4 Rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie szczególnych zasad rachunkowości zakładów ubezpieczeń i zakładów reasekuracji.

d. Stanowiska odrębne, rozbieżności, decyzje do podjęcia (jeśli wystąpią)

W związku z tym, iż dla jednego z obszarów do dyskusji proponujemy dwie alternatywne opcje rozwiązania, na dalszym etapie projektu jedna z nich powinna zostać wybrana jako preferowana.

Zakres zmian [można zaznaczyć wiele obszarów]

- Wyodrębniona (samodzielna/ niezależna) zmiana w ramach Ustawy
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Standardu
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Rozporządzenia
- Zmiana Ustawy **oraz** obowiązujących Standardów, Rozporządzeń lub innych przepisów o rachunkowości
- Opracowanie nowego Standardu / Rozporządzenia
- Opracowanie Wytocznych Stosowania
- Zmiana w obrębie innych (nie dotyczących bezpośrednio rachunkowości) przepisach prawa*
- Konieczność opracowania skomplikowanych przepisów przejściowych
- Znaczący wpływ zmian na inne przepisy Ustawy
- Wydanie Komunikatu MF/ interpretacji w innej ustalonej formie
- ...

**) Przepisy, których dotyczy zmiana będą wskazane w treści rekomendacji*

***) Szczegóły dotyczących tych przepisów przejściowych będą podane w treści rekomendacji, jeśli będzie to możliwe do sformułowania na tym etapie projektu]*

3.16.8. Metoda pośrednia dla zakładów ubezpieczeń

- Metoda pośrednia dla zakładów ubezpieczeń/Średni (6.3.24.)

Odwołanie do aktu prawnego

Art. 48b - reguluje sporządzanie rachunku przepływów pieniężnych, który może być przygotowany metodą bezpośrednią lub pośrednią, zależnie od wyboru kierownika jednostki, i określa wymagane informacje oraz załączniki do rachunku przepływów pieniężnych dla różnych rodzajów jednostek, takich jak jednostki inne niż banki, banki, zakłady ubezpieczeń i zakłady reasekuracji;

Załącznik 3 - zakres informacji wykazywanych w sprawozdaniu finansowym zakładów ubezpieczeń i reasekuracji.

Skrócony (syntetyczny) opis problemu

W przypadku zakładów ubezpieczeń Ustawa nie dopuszcza innej metody sporządzania rachunku przepływów pieniężnych niż metoda bezpośrednia.

Rekomendacja

a. Opis proponowanej zmiany

Nie dotyczy.

b. Uzasadnienie w przypadku rezygnacji z wprowadzenia zmian w danym obszarze problematycznym (jeśli wystąpią)

Na podstawie opinii uzyskanych od głównych interesariuszy, rezygnujemy z wprowadzenia zmian w tym obszarze. Z punktu widzenia przedstawicieli UKNF dopuszczenie innej metody sporządzania rachunku przepływów pieniężnych niż metoda bezpośrednia nie byłoby zasadne.

c. Wskazanie umiejscowienia w odpowiednim akcie prawnym i w jakim miejscu w strukturze

Nie dotyczy.

d. Stanowiska odrębne, rozbieżności, decyzje do podjęcia (jeśli wystąpią)

Nie dotyczy.

Zakres zmian [można zaznaczyć wiele obszarów]

- Wyodrębniona (samodzielna/ niezależna) zmiana w ramach Ustawy
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Standardu
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Rozporządzenia
- Zmiana Ustawy **oraz** obowiązujących Standardów, Rozporządzeń lub innych przepisów o rachunkowości
- Opracowanie nowego Standardu / Rozporządzenia
- Opracowanie Wytocznych Stosowania
- Zmiana w obrębie innych (nie dotyczących bezpośrednio rachunkowości) przepisach prawa*
- Konieczność opracowania skomplikowanych przepisów przejściowych
- Znaczący wpływ zmian na inne przepisy Ustawy
- Wydanie Komunikatu MF/ interpretacji w innej ustalonej formie
- Nie dotyczy – zrezygnowano z wprowadzania zmian

**) Przepisy, których dotyczy zmiana będą wskazane w treści rekomendacji*

***) Szczegóły dotyczących tych przepisów przejściowych będą podane w treści rekomendacji, jeśli będzie to możliwe do sformułowania na tym etapie projektu]*

3.16.9. Wycena inwestycji w zakładach ubezpieczeń

- Wycena inwestycji w zakładach ubezpieczeń/Niski (6.8.16.)

Odwołanie do aktu prawnego

Art. 30 ust. 5 reguluje, że różnice kursowe od inwestycji stanowiących pokrycie rezerw techniczno-ubezpieczeniowych zakłady ubezpieczeń na życie oraz zakłady reasekuracji prowadzące działalność reasekuracyjną w zakresie reasekuracji ubezpieczeń na życie zaliczają do przychodów lub kosztów działalności lokacyjnej i wykazują w technicznym rachunku ubezpieczeń na życie.

Skrócony (syntetyczny) opis problemu

Przepis stanowi, że wszelkie różnice kursowe od inwestycji stanowiących pokrycie rezerw techniczno-ubezpieczeniowych są prezentowane w rachunku technicznym, podczas gdy przeszacowanie wartości godziwej jest odnoszone w niektórych przypadkach na kapitał z aktualizacji wyceny.

Rekomendacja

a. Opis proponowanej zmiany

Proponujemy przeniesienie przepisów Ustawy w tym art. 30 ust. 5, dotyczących stricte zakładów ubezpieczeń do Rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie szczególnych zasad rachunkowości zakładów ubezpieczeń i zakładów reasekuracji, oraz regulowanie, że różnica kursowa w części, która nie dotyczy zamortyzowanego kosztu jest integralną częścią przeszacowania do wartości godziwej i powinna być ujmowana tak jak przeszacowanie do wartości godziwej danego instrumentu.

Uzasadnienie:

Stosowanie przepisu w obecnym brzmieniu, stosowanego literalnie, prowadzi w konsekwencji do niespójności polegającej na tym, że zmiana wartości godziwej wynikająca z różnicy kursowej jest prezentowana w wyniku, podczas gdy w pozostałej części w niektórych przypadkach w kapitale z aktualizacji wyceny.

b. Uzasadnienie w przypadku rezygnacji z wprowadzenia zmian w danym obszarze problematycznym (jeśli wystąpią)

Nie dotyczy.

c. Wskazanie umiejscowienia w odpowiednim akcie prawnym i w jakim miejscu w strukturze

Przeniesienie zapisów art. 30 ust.5 Ustawy do Rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie szczególnych zasad rachunkowości zakładów ubezpieczeń i zakładów reasekuracji, oraz zmiana zasady prezentacji różnicy kursowa w części, która nie dotyczy zamortyzowanego kosztu, zgodnie z rekomendacją powyżej.

d. Stanowiska odrębne, rozbieżności, decyzje do podjęcia (jeśli wystąpią)

Nie dotyczy.

Zakres zmian [można zaznaczyć wiele obszarów]

- Wyodrębniona (samodzielna/ niezależna) zmiana w ramach Ustawy
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Standardu
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Rozporządzenia
- Zmiana Ustawy **oraz** obowiązujących Standardów, Rozporządzeń lub innych przepisów o rachunkowości
- Opracowanie nowego Standardu / Rozporządzenia
- Opracowanie Wytucznych Stosowania
- Zmiana w obrębie innych (nie dotyczących bezpośrednio rachunkowości) przepisach prawa*
- Konieczność opracowania skomplikowanych przepisów przejściowych
- Znaczący wpływ zmian na inne przepisy Ustawy
- Wydanie Komunikatu MF/ interpretacji w innej ustalonej formie
- ...

**) Przepisy, których dotyczy zmiana będą wskazane w treści rekomendacji*

***) Szczegóły dotyczących tych przepisów przejściowych będą podane w treści rekomendacji, jeśli będzie to możliwe do sformułowania na tym etapie projektu]*

3.16.10. Wycena i przychody z lokat w zakładach ubezpieczeń

- Wycena lokat w zakładach ubezpieczeń/Niski (6.8.17.)
- Przychody z lokat w zakładach ubezpieczeń/Średni (6.8.73.)

Odwołanie do aktu prawnego

Art. 30 ust. 6 reguluje, że różnice kursowe od inwestycji stanowiących pokrycie rezerw techniczno-ubezpieczeniowych w zakresie lokat środków skapitalizowanej wartości rent i rezerwy na premie oraz rabaty dla ubezpieczonych, zakłady ubezpieczeń majątkowych i osobowych oraz zakłady reasekuracji w dziedzinie reasekuracji ubezpieczeń majątkowych i osobowych, zaliczają do przychodów lub kosztów działalności lokacyjnej i uwzględniają je w technicznym rachunku ubezpieczeń majątkowych i osobowych.

Art. 44 ust. 2 reguluje obliczanie wyniku technicznego ubezpieczeń, który jest różnicą między przychodami a kosztami ubezpieczyciela, uwzględniając pewne wyjątki, takie jak inwestowanie środków na zwiększenie rezerw techniczno-ubezpieczeniowych lub dla zakładów ubezpieczeń na życie i reasekuracji ubezpieczeń na życie, gdzie te operacje uwzględnia się oddzielnie.

Skrócony (syntetyczny) opis problemu

Przepis art. 30 ust. 6 wymaga doprecyzowania w kontekście niejednoznaczności, jakie powoduje interpretacja przepisu par. 22.2 oraz par. 25.2 Rozporządzenia w sprawie

szczególnych zasad rachunkowości zakładów ubezpieczeń i zakładów reasekuracji ("Rozporządzenie o rachunkowości ubezpieczycieli").

Dodatkowo, przepis art. 44 ust. 2 wydaje się niejednoznaczny dla niektórych użytkowników i może powodować rozbieżności interpretacyjne przepisu par. 22.2 oraz par. 25.2 Rozporządzenia o rachunkowości ubezpieczycieli. Brakuje doprecyzowania, że przychody z lokat, w tym niezrealizowane, wykorzystywane do wyznaczania stopy technicznej, prezentuje się w rachunku technicznym.

Rekomendacja

a. Opis proponowanej zmiany

1) Proponujemy przeniesienie przepisów Ustawy w tym art. 30 ust. 6, dotyczących stricte zakładów ubezpieczeń do Rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie szczególnych zasad rachunkowości zakładów ubezpieczeń i zakładów reasekuracji.

Proponujemy wprowadzenie do Rozporządzenia o instrumentach finansowych, uregulowania, że różnica kursowa w części, która nie dotyczy zamortyzowanego kosztu jest integralną częścią przeszacowania do wartości godziwej i powinna być ujmowana tak jak przeszacowanie do wartości godziwej danego instrumentu (kwestia ta została również zaadresowana w rekomendacjach dotyczących instrumentów finansowych).

Uzasadnienie:

Wszystkie zapisy sektorowe powinny się znaleźć w dedykowanym sektorowym/branżowym rozporządzeniu/standardzie. Ponadto obecny zapis nastręcza trudności w praktycznym stosowaniu w przypadku instrumentów denominowanych w walutach obcych i wycenianych do wartości godziwej, polegającej na wątpliwości co rozdzielenia zmiany wartości godziwej wynikającej ze zmiany kursu walutowego i wyceny samego instrumentu w walucie obcej.

2) Proponujemy wprowadzenie następujących zmian do Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 12.04.2016 r. w sprawie szczególnych zasad rachunkowości zakładów ubezpieczeń i zakładów reasekuracji ("Rozporządzenie o rachunkowości ubezpieczycieli") poprzez następującą modyfikację zapisów rozdziału 3 Rozporządzenia poprzez dodanie ust. 6 do § 22 Rozporządzenia, następującego zapisu: "Uznaje się że lokaty portfela na podstawie, którego wyznaczana jest stosowana stopa techniczna są uwzględniane przy ustalaniu wartości rezerw techniczno-ubezpieczeniowych".

Uzasadnienie:

Obecny przepis jest sformułowany w sposób niejednoznaczny i stwarza istotne wątpliwości interpretacyjne.

3) Modyfikację przepisu § 19. ust. 1 pkt 2) "aktywów finansowych przeznaczonych do obrotu oraz aktywów finansowych dostępnych do sprzedaży, gdy wartości godziwej nie można wiarygodnie ustalić:

- a) w przypadku aktywów finansowych, dla których jest ustalony termin wymagalności - według skorygowanej ceny nabycia, z uwzględnieniem odpisów z tytułu trwałej utraty wartości,
- b) w przypadkach innych niż określone w pkt. a - według ceny nabycia.

Uzasadnienie:

Jeśli jednostka jest w stanie ustalić odpis z tytułu utraty wartości, tzn. że dysponuje wystarczającym dostępem do informacji pozwalającym na ustalenie wartości godziwej, więc wycena według ceny nabycia z uwzględnieniem odpisów z tytułu trwałej utraty wartości jest wewnątrznie sprzeczny.

- 4) Uwzględnienie w par 19. ust. 4 punktów przewidzianych w § 1. pkt 25) Projektu z dnia 8 grudnia 2022 r. Rozporządzenia Ministra Finansów zmieniającego rozporządzenie w sprawie szczegółowych zasad uznawania, metod wyceny, zakresu ujawniania i sposobu prezentacji instrumentów finansowych.

Uzasadnienie:

Uspójnienie przepisów sektorowych i dotyczących instrumentów finansowych oraz aktualizacja przepisu, który w obecnej formie jest przestarzały i nie uwzględnia obecnej wiedzy na temat utraty wartości aktywów.

- 5) Usunięcie § 21 Rozporządzenia.

Uzasadnienie:

Ani w bilansie zakładów ubezpieczeń ani w informacji dodatkowej nie pokazuje się lokat w podział na na krótko- i długookresowe.

6) Uregulowanie kwestii podziału lokat na portfele

Proponujemy, aby zakład ubezpieczeń dokonywał podziału aktywów stanowiących pokrycie rezerw techniczno-ubezpieczeniowych na portfele uwzględniając następujące czynniki:

- naturę i charakter rezerw których stanowią pokrycie,
- produkt,
- datę włączenia polisy,
- oczekiwanych terminów realizacji rezerw.

Dodatkowo rekomendujemy, aby zakład ubezpieczeń utrzymywał dokumentację pozwalającą na powiązania konkretnych lokat z portfelem oraz uwzględniającą kryteria włączenia, wyłączenia lokat do poszczególnych portfeli oraz warunków pod jakimi lokaty mogą być przenoszone między portfelami albo między portfelem, a wolnymi środkami.

Proponujemy, aby stopy techniczne, o których mowa w rozdziale dotyczącym wyceny i zasad tworzenia rezerw techniczno-ubezpieczeniowych, były ustalane na poziomie portfela.

Uzasadnienie:

W praktyce zakłady ubezpieczeń dzielą aktywa stanowiące pokrycie rezerw. Podział ten determinuje wartość przychodów z lokat netto przenoszonych z Ogólnego rachunku zysków i strat do Technicznego rachunku ubezpieczeń majątkowych i osobowych oraz z Technicznego rachunku ubezpieczeń na życie do Ogólnego rachunku zysków i strat. Dodatkowo wpływa na wysokość stopy techniczne wykorzystywanej do obliczania rezerw techniczno-ubezpieczeniowych oraz na udziały w zyskach należnym ubezpieczonym. Brak regulacji w tym względzie, przynajmniej w kwestiach rachunkowych pozostawia pewną dowolność i pole do manipulacji.

b. Uzasadnienie w przypadku rezygnacji z wprowadzenia zmian w danym obszarze problematycznym (jeśli wystąpią)

Nie dotyczy.

c. Wskazanie umiejscowienia w odpowiednim akcie prawnym i w jakim miejscu w strukturze

- Przeniesienie zapisów art. 30 ust.6 Ustawy do Rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie szczególnych zasad rachunkowości zakładów ubezpieczeń i zakładów reasekuracji.
- Modyfikacja przepisów Rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie szczególnych zasad rachunkowości zakładów ubezpieczeń i zakładów reasekuracji, w tym uzupełnienie przepisów § 19 oraz usunięcie przepisów § 21.
- Uzupełnienie przepisów Rozporządzenia o instrumentach finansowych.

d. Stanowiska odrębne, rozbieżności, decyzje do podjęcia (jeśli wystąpią)

Nie dotyczy.

Zakres zmian [można zaznaczyć wiele obszarów]

- Wyodrębniona (samodzielna/ niezależna) zmiana w ramach Ustawy
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Standardu
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Rozporządzenia
- Zmiana Ustawy **oraz** obowiązujących Standardów, Rozporządzeń lub innych przepisów o rachunkowości
- Opracowanie nowego Standardu / Rozporządzenia
- Opracowanie Wytucznych Stosowania
- Zmiana w obrębie innych (nie dotyczących bezpośrednio rachunkowości) przepisach prawa*

- Konieczność opracowania skomplikowanych przepisów przejściowych
- Znaczący wpływ zmian na inne przepisy Ustawy
- Wydanie Komunikatu MF/ interpretacji w innej ustalonej formie
- ...

**) Przepisy, których dotyczy zmiana będą wskazane w treści rekomendacji*

****) Szczegóły dotyczących tych przepisów przejściowych będą podane w treści rekomendacji, jeśli będzie to możliwe do sformułowania na tym etapie projektu]*

3.16.11. Wycena nieruchomości w zakładach ubezpieczeń

- Wycena nieruchomości w zakładach ubezpieczeń/Niski (6.8.19.)

Odwołanie do aktu prawnego

Art. 28 ust. 9 reguluje wycenę lokat, których ryzyko ponosi ubezpieczający, i określa, że różnice między wartościami godziwymi a wartościami nabycia lub kosztów wpływają na rezerwy ubezpieczeniowe na życie, a także sposób wyceny nieruchomości i zagranicznych instrumentów finansowych, a w braku możliwości ustalenia wartości godziwej innych lokat, ich wycena odbywa się według cen nabycia lub kosztów z uwzględnieniem odpisów z tytułu trwałej utraty wartości, z wyjątkiem instrumentów finansowych o określonym terminie wymagalności, dla których wycena opiera się na skorygowanej cenie nabycia z uwzględnieniem odpisów z tytułu trwałej utraty wartości.

Skrócony (syntetyczny) opis problemu

Wyżej wymieniony przepis wydaje się przestarzały - zgodnie z obecnym brzmieniem przepisu wartość godziwa nieruchomości w zakładach ubezpieczeń powinna być ustalana raz na 5 lat, zaś wartość godziwa aktywów położonych za granicą - według zasad obowiązujących w tym kraju.

Rekomendacja

a. Opis proponowanej zmiany

Proponujemy przeniesienie przepisów Ustawy w tym art. 28 ust. 9, dotyczących stricte zakładów ubezpieczeń do Rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie szczególnych zasad rachunkowości zakładów ubezpieczeń i zakładów reasekuracji ("Rozporządzenie o rachunkowości ubezpieczycieli").

Proponujemy także wykreślenie z Ustawy zapisu art. 28 ust. 9, dotyczącego wyceny nieruchomości stanowiących lokatę, której ryzyko ponosi ubezpieczający, "Wartość godziwą nieruchomości określa rzeczoznawca majątkowy co najmniej raz na 5 lat." oraz przepisu Załącznika 4 pkt II 1.b) Rozporządzenia o rachunkowości ubezpieczycieli "... w odniesieniu do lokat w nieruchomości wyceny ich wartości godziwej dokonuje się nie rzadziej niż raz na 5 lat,"

Uzasadnienie:

Obecne brzmienie przywołanych przepisów powoduje precedens, na które powołują się kierownicy zakładów ubezpieczeń i wyceniają nieruchomości raz na 5 lat w tym na potrzeby Wyplacalności II. Ponadto, w dzisiejszych dynamicznych czasach ujawnianie wartości godziwej nieruchomości ustalonej 4-5 lat wcześniej może zniekształcić informację przekazywaną interesariuszom w informacji dodatkowej.

b. Uzasadnienie w przypadku rezygnacji z wprowadzenia zmian w danym obszarze problematycznym (jeśli wystąpią)

Nie dotyczy.

c. Wskazanie umiejscowienia w odpowiednim akcie prawnym i w jakim miejscu w strukturze

- Przeniesienie zapisów art. 28 ust. 9 Ustawy do Rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie szczególnych zasad rachunkowości zakładów ubezpieczeń i zakładów reasekuracji.
- Usunięcie z Ustawy zapisu o wycenie nieruchomości stanowiących lokatę.

d. Stanowiska odrębne, rozbieżności, decyzje do podjęcia (jeśli wystąpią)

Nie dotyczy.

Zakres zmian [można zaznaczyć wiele obszarów]

- Wyodrębniona (samodzielna/ niezależna) zmiana w ramach Ustawy
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Standardu
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Rozporządzenia
- Zmiana Ustawy **oraz** obowiązujących Standardów, Rozporządzeń lub innych przepisów o rachunkowości
- Opracowanie nowego Standardu / Rozporządzenia
- Opracowanie Wytocznych Stosowania
- Zmiana w obrębie innych (nie dotyczących bezpośrednio rachunkowości) przepisach prawa*
- Konieczność opracowania skomplikowanych przepisów przejściowych
- Znaczący wpływ zmian na inne przepisy Ustawy
- Wydanie Komunikatu MF/ interpretacji w innej ustalonej formie
- ...

**) Przepisy, których dotyczy zmiana będą wskazane w treści rekomendacji*

****) Szczegóły dotyczących tych przepisów przejściowych będą podane w treści rekomendacji, jeśli będzie to możliwe do sformułowania na tym etapie projektu]*

3.16.12. Rezerwy w zakładach ubezpieczeń

- Rezerwy w zakładach ubezpieczeń/Niski (6.8.72.)

Odwołanie do aktu prawnego

Art. 38 ust. 1 reguluje obowiązek zakładów ubezpieczeń zaliczenia do kosztów operacyjnych zmian stanu rezerw techniczno-ubezpieczeniowych, mających na celu zapewnienie pełnego pokrycia bieżących i przyszłych zobowiązań wynikających z umów ubezpieczenia i umów reasekuracji.

Skrócony (syntetyczny) opis problemu

Rezerwy tworzy się na przyszłe zobowiązania - w przepisach powyżej brakuje wskazania, że chodzi o wypełnienie zobowiązań wynikających z umów ubezpieczeniowych.

Rekomendacja

a. Opis proponowanej zmiany

Proponujemy uzupełnienie przepisu art. 38 ust. 1 oraz 1a, tak aby wynikało z niego, że zakłady ubezpieczeń zaliczają do kosztów operacyjnych zmiany stanu rezerw techniczno-ubezpieczeniowych tworzonych w celu wypełnienia zobowiązań wynikających z umów ubezpieczenia lub umów reasekuracji czynnej, równocześnie usuwając z istniejących przepisów zapis wskazujący, że rezerwy techniczno-ubezpieczeniowe tworzone są na pokrycie bieżących i przyszłych zobowiązań.

Uzasadnienie:

Obecne brzmienie, wobec planowanej również planowanej zmiany definicji rezerw innych niż techniczno ubezpieczeniowe wyeliminuje ryzyko nadinterpretacji, że rezerwy tworzy się na przyszłe zobowiązania.

Proponujemy wprowadzenie następujących zmian do Rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie szczególnych zasad rachunkowości zakładów ubezpieczeń i zakładów reasekuracji:

- 1) Wprowadzenie obowiązkowego na dzień bilansowy testu wystarczalności rezerw na wzór Międzynarodowego Standardu Sprawozdawczości Finansowej 4 "Umowy ubezpieczeniowe" ("MSSF 4"). W przypadku stwierdzenia braku wystarczalności rezerw, obowiązek zwiększenia odpowiedniej rezerw do wystarczającego poziomu, tj. utworzenie/zwiększenie rezerwy na ryzyka niewygasłe w przypadku stwierdzenia niewystarczalności rezerwy składki, zwiększenie wartości rezerw na niewypłacone odszkodowania i świadczenia w przypadku stwierdzenia niewystarczalności w tym zakresie, zwiększenie rezerwy ubezpieczeń na życie w przypadku stwierdzenia niewystarczalności tej rezerwy.

Uzasadnienie:

Obecne przepisy nie wymagają takiego testu, co stwarza ryzyko, że rezerwy tworzone według dotychczas stosowanej metody/techniki i przy dotychczasowych założeniach mogą stać się niewystarczalne.

- 2) Wprowadzanie obowiązkowego ujawnienia wpływu na wycenę rezerw / aktywowanych kosztów akwizycji zmienionej metody/techniki szacowania, wpływu istotnej zmiany założeń wraz z podaniem uzasadnienie wprowadzania zmiany. W paragrafach: 33 ust. 1 pkt 2b), ust. 2 pkt 2b), 47 ust. 1. jest użyte stwierdzenie: nieuzasadnione zmiany wielkości wskaźnika są niedopuszczalne/nieuzasadnione zmiany zasad, metod i założeń są niedopuszczalne.
- 3) Rekomendujemy dopisanie: Za uzasadnione uznaje się zmiany wielkości wskaźnika/zmiany zasad, metod i założeń bez zastosowania których oszacowana rezerwa byłaby istotnie zaniżona lub istotnie zniekształcona.

Uzasadnienie:

Obecne przepisy nie wymagają takich ujawnień oraz są nieprecyzyjne jakie okoliczności uzasadniają zmiany parametrów etc.

- 4) Wprowadzenie definicji metod aktuarialnych;

Uzasadnienie:

Termin "metody aktuarialne" pojawia się wielokrotnie w przepisach Rozporządzenia i nie jest zdefiniowany co powoduje trudności interpretacyjne, które z metod należy uznać za aktuarialne.

- 5) Uregulowanie kwestii wyceny rezerwy na ryzyka niewygasłe, w tym jakie koszty się uwzględnia oraz jej prezentacji - przed czy po kompensacie z aktywowanymi kosztami akwizycji;

Proponujemy jednoznaczne doprecyzowanie, że w przypadku zaistnienia okoliczności skutkujących koniecznością utworzenia Rezerwy na ryzyka niewygasłe tworzy się ją w pierwszym kroku w ciężar aktywowanych kosztów akwizycji związanych z produktami, których rezerwa na ryzyka niewygasłe dotyczy, a dopiero nadwyżka jest prezentowana jako uzupełnienie rezerwy składek.

Uzasadnienie:

Rezerwa na ryzyka niewygasłe jest potraktowana bardzo lakonicznie w przepisach i daje dużą dowolność interpretacyjną.

- 6) Wprowadzenie pojęcia rewizji rent i wytycznych co do kalibracji tego założenia;

Proponujemy zdefiniowane pojęcia rewizji wysokości rent - jako istotnego parametru rezerwy na skapitalizowaną wartość rent.

Rewizja wysokości rent jest to parametr, który odzwierciedla oczekiwany wzrost świadczenia rentowego inny niż wynikający z umowy i uwzględnia czynniki ekonomiczne w tym inflacji, wzrostu wynagrodzeń, wzrostu kosztów opieki i pielęgnacji, wzrostu kosztów usług medycznych i nieekonomicznych w tym otoczenia prawnego i orzecznictwa oraz pogorszenia stanu zdrowia świadczeniobiorcy. Zakład ubezpieczeń przyjmując założenie Rewizji wysokości rent uwzględnia dotychczasowy przebieg likwidacji świadczeń rentowych oraz wiarygodne oczekiwania co do kształtowania się czynników w przyszłości. Wskaźnik rewizji wysokości rent ustala się odrębnie od stopy technicznej.

Uzasadnienie:

Kwestia nieuregulowana w przepisach.

- 7) Uregulowanie kwestii tworzenia rezerwy na pośrednie koszty likwidacji szkód;

Uzasadnienie:

Obecne przepisy nie regulują tej kwestii, jest duża dowolność w tym obszarze w praktyce, wyniki są nieporównywalne.

- 8) Uregulowanie kwestii wyceny odroczonej prowizji reasekuracyjnych;

Proponujemy wprowadzenie poniższych przepisów:

i) W ubezpieczeniach działu II naliczone w okresie sprawozdawczym prowizje reasekuracyjne w części przypadającej na przyszłe okresy sprawozdawcze są rozliczane w czasie, na zasadach obowiązujących przy tworzeniu rezerwy składek odpowiedniego udziału reasekuratora w rezerwie składek.

ii) W ubezpieczeniach działu I naliczone w okresie sprawozdawczym prowizje reasekuracyjne w części przypadającej na przyszłe okresy sprawozdawcze są rozliczane w czasie, na zasadach obowiązujących przy aktywowaniu kosztów akwizycji ryzyk, których prowizje reasekuracyjne dotyczą.

- 9) Uregulowanie kwestii odraczalności kosztów akwizycji innych niż prowizje.

Proponujemy wprowadzenie definicji kosztów akwizycji podlegających odroczeniu, wskazującej, że odroczeniu podlegają krańcowe koszty akwizycji.

Definicja, mogłaby zostać sformułowana w sposób następujący: Krańcowe koszty akwizycji to koszty ponoszone przez zakład ubezpieczeń w celu doprowadzenia do zawarcia umowy z klientem, których jednostka nie poniosłaby, jeżeli umowa nie zostałaby zawarta.

Uzasadnienie:

Obecne przepisy nie regulują, które z kosztów akwizycji mogą podlegać odroczeniu i praktyka w tym względzie jest różna.

b. Uzasadnienie w przypadku rezygnacji z wprowadzenia zmian w danym obszarze problematycznym (jeśli wystąpią)

Nie dotyczy.

c. Wskazanie umiejscowienia w odpowiednim akcie prawnym i w jakim miejscu w strukturze

- Uzupełnienie art. 38 ust. 1 Ustawy o zapisy dotyczące tworzenia rezerw techniczno-ubezpieczeniowych.
- Modyfikacja zapisów paragrafów 33 ust. 1 pkt 2b), ust. 2 pkt 2b), 47 ust. 1. Rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie szczególnych zasad rachunkowości zakładów ubezpieczeń i zakładów reasekuracji
- Uzupełnienie Rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie szczególnych zasad rachunkowości zakładów ubezpieczeń i zakładów reasekuracji o zapisy dotyczące:
 - obowiązkowego testu wystarczalności rezerw;
 - definicję metod aktuarialnych;
 - szczegółowych metod tworzenia rezerwy na pośrednie koszty likwidacji;
 - pojęcia rewizji rent i wytycznych co do kalibracji tego założenia;
 - wyceny odroczonej prowizji reasekuracyjnych;
 - kwestii odraczalności kosztów akwizycji innych niż prowizje w tym wprowadzenie definicji kosztów akwizycji podlegających odroczeniu.
- Doprecyzowanie zapisów Rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie szczególnych zasad rachunkowości zakładów ubezpieczeń i zakładów reasekuracji dotyczących rezerwy na ryzyka niewygasłe.

d. Stanowiska odrębne, rozbieżności, decyzje do podjęcia (jeśli wystąpią)

Nie dotyczy.

Zakres zmian [można zaznaczyć wiele obszarów]

- Wyodrębniona (samodzielna/ niezależna) zmiana w ramach Ustawy
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Standardu
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Rozporządzenia
- Zmiana Ustawy **oraz** obowiązujących Standardów, Rozporządzeń lub innych przepisów o rachunkowości

- Opracowanie nowego Standardu / Rozporządzenia
- Opracowanie Wytucznych Stosowania
- Zmiana w obrębie innych (nie dotyczących bezpośrednio rachunkowości) przepisach prawa*
- Konieczność opracowania skomplikowanych przepisów przejściowych
- Znaczący wpływ zmian na inne przepisy Ustawy
- Wydanie Komunikatu MF/ interpretacji w innej ustalonej formie
- ...

**) Przepisy, których dotyczy zmiana będą wskazane w treści rekomendacji*

****) Szczegóły dotyczących tych przepisów przejściowych będą podane w treści rekomendacji, jeśli będzie to możliwe do sformułowania na tym etapie projektu]*

3.16.13. Odpis aktualizujący należności z tytułu składki

Odwołanie do aktu prawnego

§ 2. 1. 15) Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 12.04.2016 r. w sprawie szczególnych zasad rachunkowości zakładów ubezpieczeń i zakładów reasekuracji reguluje sposób rozpoznawania składki przez zakład ubezpieczeń, a art. 35b. reguluje kwestię tworzenia odpisów aktualizujących należności.

Skrócony (syntetyczny) opis problemu

Ze względu na specyficzną naturę ubezpieczeń związanych z ubezpieczeniowym funduszem kapitałowym samo rozpoznanie/ujęcie składki nie powinno mieć wpływu na wynik. Inkaso składki, jest kompensowane przez utworzenie rezerwy ubezpieczeń na życie, gdy ryzyko lokaty (inwestycyjne) ponosi ubezpieczający, w korespondencji z odpowiednią zmianą stanu rezerwy w rachunku technicznym ubezpieczeń. W przypadku braku inkasa składki i w konsekwencji braku jej alokacji do aktywów netto ubezpieczeń na życie, gdy ryzyko lokaty (inwestycyjne) ponosi ubezpieczający brak jest tytułu do utworzenia rezerwy ubezpieczeń na życie, gdy ryzyko lokaty (inwestycyjne) ponosi ubezpieczający. W związku z tym należy dokonać innej operacji, która z kompensuje wpływ na wynik rozpoznanej składki. Zakłady ubezpieczeń tworzą:

- odpis aktualizujący należność lub;
- rezerwę ubezpieczeń na życie.

Każde z tych rozwiązań ma wady:.

- 1) Zgodnie z art. 35b ust. 1. pkt 5) Ustawy odpis aktualizujący należności przeterminowanych lub nieprzeterminowanych o znacznym stopniu prawdopodobieństwa nieściągalności, w przypadkach uzasadnionych rodzajem prowadzonej działalności lub strukturą odbiorców tworzy się - w wysokości wiarygodnie oszacowanej kwoty odpisu, w tym także ogólnego, na nieściągalne należności. W praktyce dla należności przeterminowanych o 1 dzień trzeba utworzyć 100% odpis aktualizujący, co nie jest zgodne ze stanem faktycznym, gdyż należności w

przeważającej większości są regulowane w 100% w ciągu kilku dni od daty wymagalności.

- 2) Tworzenie rezerwy ubezpieczeń na życie jest uregulowane § 42 Rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie szczególnych zasad rachunkowości zakładów ubezpieczeń i zakładów reasekuracji. Rezerwa ubezpieczeń na życie tworzona jako równowartość wymagalnych, a nieopłaconych składek związanych z ubezpieczeniowym funduszem kapitałowym nie oddaje istoty rezerwy ubezpieczeń na życie.

Rekomendacja

a. Opis proponowanej zmiany

Proponujemy, aby rozporządzenie/standard dopuszczało, aby przypis składki z tytułu ubezpieczeń związanych z ubezpieczeniowym funduszem kapitałowym był rozpoznawany w momencie inkasa lub inaczej jednoznacznie regulowało powyższą kwestię.

Uzasadnienie:

W opinii niektórych interesariuszy obecne przepisy nie regulują tej kwestii. Stosowane przez podmioty podejścia są różne i niespójne.

b. Uzasadnienie w przypadku rezygnacji z wprowadzenia zmian w danym obszarze problematycznym (jeśli wystąpią)

Nie dotyczy.

c. Wskazanie umiejscowienia w odpowiednim akcie prawnym i w jakim miejscu w strukturze

Modyfikacja przepisów Rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie szczególnych zasad rachunkowości zakładów ubezpieczeń i zakładów reasekuracji oraz Rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie szczególnych zasad rachunkowości funduszy inwestycyjnych.

d. Stanowiska odrębne, rozbieżności, decyzje do podjęcia (jeśli wystąpią)

Nie dotyczy.

Zakres zmian [można zaznaczyć wiele obszarów]

- Wyodrębniona (samodzielna/ niezależna) zmiana w ramach Ustawy
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Standardu
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Rozporządzenia
- Zmiana Ustawy **oraz** obowiązujących Standardów, Rozporządzeń lub innych przepisów o rachunkowości
- Opracowanie nowego Standardu / Rozporządzenia
- Opracowanie Wytycznych Stosowania

- Zmiana w obrębie innych (nie dotyczących bezpośrednio rachunkowości) przepisach prawa*
- Konieczność opracowania skomplikowanych przepisów przejściowych
- Znaczący wpływ zmian na inne przepisy Ustawy
- Wydanie Komunikatu MF/ interpretacji w innej ustalonej formie
- ...

*) Przepisy, których dotyczy zmiana będą wskazane w treści rekomendacji

**) Szczegóły dotyczących tych przepisów przejściowych będą podane w treści rekomendacji, jeśli będzie to możliwe do sformułowania na tym etapie projektu]

3.16.14. Pozostałe kwestie dotyczące ubezpieczycieli

- Pozostałe kwestie ogólne dotyczące ubezpieczycieli

Odwołanie do aktu prawnego

Nie dotyczy.

Skrócony (syntetyczny) opis problemu

Nie dotyczy.

Rekomendacja

a. Opis proponowanej zmiany

Proponujemy następujące zmiany do Rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie szczególnych zasad rachunkowości zakładów ubezpieczeń i zakładów reasekuracji ("Rozporządzenie o rachunkowości ubezpieczycieli"):

- 1) Wprowadzenie definicji umowy ubezpieczenia oraz reasekuracji, w tym finansowej, wskazując, że reasekuracja finansowa jest to umowa, w której transfer ryzyka ubezpieczeniowego nie jest istotny.
- 2) Uregulowanie ujęcia w księgach rachunkowych umów ocenionych jako reasekuracja finansowa oraz zakresu ujawnień w tym zakresie.

Uzasadnienie:

Obecne przepisy nie regulują, które z kosztów akwizycji mogą podlegać odroczeniu i praktyka w tym względzie jest różna.

- 3) Modyfikację definicji sumy kapitałów zawartej w § 2 ust. 1 pkt. 24 Rozporządzenia o rachunkowości ubezpieczycieli poprzez zamianę pojęcia "sumy kapitałów" na pojęcie "sumy na ryzyku".

Uzasadnienie:

Pojęcie sumy kapitałów jest mylące.

- 4) Doprecyzowanie czy rejestry są księgami pomocniczymi w myśli rozdziału 2 Ustawy o rachunkowości

Proponujemy wprowadzenie przepisu, wskazującego wprost, że rejestry, o których mowa w rozdziale 2 rozporządzenia stanowią są równoważne z księgami pomocniczymi, o których mowa w rozdziale 2 ustawy.

Uzasadnienie:

Obecne przepisy pozostawiają w tym zakresie wątpliwości interpretacyjne.

- 5) Proponujemy, aby w przepisach dotyczących oddziałów w Rozporządzeniu o rachunkowości ubezpieczycieli, uregulować sposób udokumentowania wyodrębnienia kapitału jednostki macierzystej dedykowanego oddziałowi zakładu ubezpieczeń/reasekuracji poprzez wprowadzenie przepisu, stanowiącego, że wyodrębnienie kapitału jednostki macierzystej uznaje się za zaistniałe jeżeli zostało udokumentowane w formie odpowiedniej uchwały organu nadzorującego jednostkę macierzystą lub organu zatwierdzającego sprawozdanie jednostki macierzystej.

Uzasadnienie:

Obecne przepisy nie regulują tej kwestii.

b. Uzasadnienie w przypadku rezygnacji z wprowadzenia zmian w danym obszarze problematycznym (jeśli wystąpią)

Nie dotyczy.

c. Wskazanie umiejscowienia w odpowiednim akcie prawnym i w jakim miejscu w strukturze

- Uzupelnienie zapisów Rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie szczególnych zasad rachunkowości zakładów ubezpieczeń i zakładów reasekuracji o:
 - definicję umowy ubezpieczenia oraz reasekuracji, w tym finansowej;
 - zapisy dotyczące sposobu udokumentowania wyodrębnienia kapitału jednostki macierzystej dedykowanego oddziałowi zakładu ubezpieczeń/reasekuracji;
- Modyfikacja zapisów § 2 ust. 1 Rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie szczególnych zasad rachunkowości zakładów ubezpieczeń i zakładów reasekuracji.
- Doprecyzowanie zapisów dotyczących rejestrów w Rozporządzeniu Ministra Finansów w sprawie szczególnych zasad rachunkowości zakładów ubezpieczeń i zakładów reasekuracji.

d. Stanowiska odrębne, rozbieżności, decyzje do podjęcia (jeśli wystąpią)

Nie dotyczy.

Zakres zmian [można zaznaczyć wiele obszarów]

- Wyodrębniona (samodzielna/ niezależna) zmiana w ramach Ustawy
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Standardu
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Rozporządzenia
- Zmiana Ustawy **oraz** obowiązujących Standardów, Rozporządzeń lub innych przepisów o rachunkowości
- Opracowanie nowego Standardu / Rozporządzenia
- Opracowanie Wytocznych Stosowania
- Zmiana w obrębie innych (nie dotyczących bezpośrednio rachunkowości) przepisach prawa*
- Konieczność opracowania skomplikowanych przepisów przejściowych
- Znaczący wpływ zmian na inne przepisy Ustawy
- Wydanie Komunikatu MF/ interpretacji w innej ustalonej formie
- ...

**) Przepisy, których dotyczy zmiana będą wskazane w treści rekomendacji*

****) Szczegóły dotyczących tych przepisów przejściowych będą podane w treści rekomendacji, jeśli będzie to możliwe do sformułowania na tym etapie projektu]*

3.17. Oddziały

- Konieczność uregulowania rachunkowości oddziałów przedsiębiorstw zagranicznych, zagranicznych instytucji kredytowych i zagranicznych zakładów ubezpieczeń/Wysoki (6.1.8.)
- Niedostateczne uregulowanie rachunkowości oddziałów przedsiębiorstw zagranicznych, zagranicznych instytucji kredytowych i zagranicznych zakładów ubezpieczeń/Wysoki (6.8.50.)
- Wybór biegłego rewidenta w oddziałach/Wysoki (6.10.2.)

Odwołanie do aktu prawnego

Między innymi:

Art. 3 ust. 1 pkt 6) reguluje, kto jest uznawany za kierownika jednostki, obejmując członków zarządu lub innego organu zarządzającego, wspólników w przypadku spółek, a także likwidatora, syndyka, zarządcę restrukturyzacyjnego i sukcesyjnego.

Art. 53 ust. 2b stanowi, że roczne sprawozdanie finansowe oddziału przedsiębiorcy zagranicznego jest uważane za zatwierdzone, jeżeli zostało zatwierdzone sprawozdanie finansowe przedsiębiorcy zagranicznego, obejmujące dane tego oddziału.

Art. 69 ust. 1b-1c nakłada obowiązek składania rocznego sprawozdania finansowego oddziału przedsiębiorcy zagranicznego przez kierownika oddziału, a także wymaga przetłumaczenia i złożenia w odpowiednim rejestrze sądowym sprawozdania finansowego instytucji kredytowej lub finansowej działającej poza terytorium Polski.

Art. 36 ust. 1 stanowi, że kapitały własne jednostki muszą być ujęte w księgach rachunkowych z podziałem na rodzaje i zgodnie z przepisami prawa, statutem lub umową.

Art. 66 ust. 4 mówi o tym, że wybór firmy audytorskiej do przeprowadzenia badania sprawozdania finansowego należy do organu zatwierdzającego, chyba że przepisy inaczej stanowią, a kierownik jednostki nie może tego wyboru dokonać.

Skrócony (syntetyczny) opis problemu

Definicja kierownika jednostki nie odnosi się do specyfiki oddziałów. Wątpliwości budzi zastosowanie powyższej definicji w przypadku oddziałów podmiotów zagranicznych, tj. kogo należy uznać za kierownika oddziału, ze szczególnym uwzględnieniem oddziałów instytucji finansowych (banków, ubezpieczycieli).

Definicja kierownika jednostki nie wskazuje, że kierownikiem może być pełnomocnik, tymczasem osoba reprezentująca przedsiębiorcę zagranicznego w oddziale najczęściej działa na podstawie pełnomocnictwa udzielonego przez zarząd (nie jest wybierana przez walne zgromadzenie). Z drugiej strony powszechna praktyka od wielu lat pokazuje, że duża część (o ile nie większość) sprawozdań finansowych oddziałów jest podpisywana przez osoby reprezentujące w oddziale (czyli literalnie patrząc na definicję - przez pełnomocników), a organy nadzoru akceptują takie działanie, co więcej Ministerstwo Finansów wydało interpretację, że osoby reprezentujące przedsiębiorcę w oddziale można traktować jako kierownika jednostki. Nieuregulowanie tej spraw powoduje dużo problemów praktycznych, np. powstają wątpliwości kto ma podpisać sprawozdanie finansowe, czy przepisy o oświadczeniach lub o odmowie podpisania sprawozdań finansowych, oraz o formie tych podpisów powinno się stosować w sposób analogiczny jak dla innych jednostek itp.

Dodatkowo, Ustawa nie wskazuje, co rozumie się przez organ zatwierdzający w przypadku oddziału jednostki zagranicznej.

Obecny przepis dotyczący podpisywania, zatwierdzania oraz audytu sprawozdań finansowych przedsiębiorcy zagranicznego jest niepraktyczny, albowiem sprawozdanie centrali bywa często zatwierdzone przed sporządzeniem sprawozdania przez oddział zagranicznej instytucji finansowej; zdarza się również, że oddział nie ma wiedzy o sprawozdaniu centrali.

Rekomendacja

a. Opis proponowanej zmiany

Art. 2 ust.1 pkt. 6 ("Przepisy ustawy o rachunkowości, zwanej dalej „ustawą”, stosuje się, z zastrzeżeniem ust. 3, do mających siedzibę lub miejsce sprawowania zarządu na terytorium

Rzeczypospolitej Polskiej: oddziałów i przedstawicielstw przedsiębiorców zagranicznych w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 6 marca 2018 r. o zasadach uczestnictwa przedsiębiorców zagranicznych i innych osób zagranicznych w obrocie gospodarczym na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej (Dz. U. z 2022 r. poz. 470)”) nie obejmuje oddziałów regulowanych prawem bankowym i ustawą o działalności ubezpieczeniowej. W związku z tym proponujemy uzupełnienie, że przepisy Ustawy stosuje się także w odniesieniu do głównych oddziałów zakładów ubezpieczeń w rozumieniu ustawy o działalności ubezpieczeniowej oraz oddziałów banków zagranicznych i instytucji kredytowych w rozumieniu ustawy prawo bankowe (w kolejnych przepisach Ustawa nawiązuje do tych jednostek, mimo iż przedmiotowo te formy prawne nie są wymienione w art.2 jako objęte zakresem Ustawy).

Proponujemy doprecyzowanie Ustawy w zakresie definicji (w słowniczku oraz z referencją do innych przepisów np. prawo bankowe), że przez oddział rozumie się wszystkie rodzaje oddziałów tzn. oddział przedsiębiorstwa zagranicznego, oddział instytucji kredytowej, oddział banku zagranicznego, oddział zakładu ubezpieczeń, główny oddział zakładu ubezpieczeń.

Proponujemy uzupełnienie definicji kierownika jednostki, gdyż obecnie nie obejmuje ona np. pełnomocników oddziałów. Proponowana definicja: W przypadku oddziałów przez kierownika jednostki rozumie się reprezentanta, pod warunkiem oddelegowania go do tej roli przez odpowiedni organ przedsiębiorcy zagranicznego. Należałoby także doprecyzować, że do kompetencji kierownika należą podpisanie umowy o badanie/audyt oraz podpisanie sprawozdania finansowego.

W kontekście wyboru firmy audytorskiej oddziału, proponujemy aby wprowadzić do Ustawy przepis stanowiący, że wyboru biegłego rewidenta oddziału dokonuje komitet audytu oddziału. Jeżeli oddział nie posiada komitetu audytu w Polsce, o ile nie postanowiono inaczej, wybór biegłego rewidenta dokonany przez jednostkę macierzystą jest skuteczny wobec oddziału, pod warunkiem, że do badania jednostki macierzystej została wybrana firma audytorska która spełnia definicję z Ustawy o biegłych rewidentach art. 2 pkt. 14 (*“Ilekroć w niniejszej ustawie jest mowa o: sieci – należy przez to rozumieć strukturę: a) której celem jest współpraca i do której należy biegły rewident lub firma audytorska oraz b) której celem jest podział zysków lub kosztów lub która funkcjonuje w ramach wspólnych powiązań właścicielskich, lub która posiada wspólny system kontroli lub wspólne zarządzanie, lub która posiada wspólną politykę i procedury kontroli jakości, lub która posiada wspólną strategię gospodarczą, lub która korzysta ze wspólnego oznaczenia lub znaczącej części zasobów”*), przy czym kierownik jednostki macierzystej wskazuje firmę audytorską z listy firm audytorskich w rozumieniu Ustawy o biegłych rewidentach, o ile nie została wskazana. W pozostałych przypadkach wybór biegłego rewidenta oddziału, dokonywany jest przez organ zatwierdzający sprawozdanie finansowe jednostki macierzystej.

W kontekście zatwierdzenia sprawozdania finansowego proponujemy wprowadzenie do Ustawy przepisu, że w przypadku gdy sprawozdanie finansowe oddziału nie zostało zatwierdzone przez organ zatwierdzający sprawozdanie finansowe jednostki macierzystej, to zatwierdzenia sprawozdanie finansowego oddziału dokonuje ten sam podmiot, który dokonał wyboru biegłego

rewidenta. W przypadku, gdy sprawozdanie finansowe nie podlega badaniu przez biegłego rewidenta, zatwierdzenia sprawozdania finansowego oddziału dokonuje kierownik jednostki macierzystej.

W kontekście prezentacji kapitałów proponujemy, żeby w przypadku oddziałów jako kapitał (fundusz) podstawowy ujmowane były fundusze/wkłady otrzymane od centrali przekazane na funkcjonowanie oddziału, jeżeli zostało to ustanowione uchwałą jednostki macierzystej, w pozostałych przypadkach proponujemy, aby były one ujmowane jako zobowiązanie oraz zyski i straty oddziału. Dodatkowo proponujemy wprowadzenie do Ustawy przepisu, że o ile nie postanowiono inaczej (w statucie lub w umowie jednostki macierzystej), o podziale wyniku i pokryciu straty decyduje kierownik jednostki macierzystej.

Do rozważenia wprowadzenie uproszczenia polegającego na tym, aby oddziały przedsiębiorców zagranicznych, instytucji kredytowych, banku zagranicznego, zakładu ubezpieczeń oraz główne oddziały zakładu ubezpieczeń (działające w oparciu o różne przepisy prawa, w tym dotyczących składania, zatwierdzania itd. sprawozdań finansowych, np. część przedsiębiorstw składa sprawozdanie finansowe podmiotu macierzystego, podczas gdy inne składają swoje sprawozdania finansowe) były zwolnione z obowiązku sporządzania i składania swoich sprawozdań finansowych, a do Krajowego Rejestru Sądowego ("KRS") składały sprawozdania finansowe jednostek macierzystych (rekomendacja ze strony UKNF). Jednakże należy pamiętać, że główne oddziały zakładu ubezpieczeń oraz oddziały banków zagranicznych podlegają nadzorowi KNF, w związku z czym podmioty te mają obowiązek składania swoich sprawozdań finansowych.

Uzasadnione wydaje się być ujednoczenie w taki sposób, że każdy oddział powinien sporządzić swoje sprawozdanie (zasadne z punktu widzenia obowiązku płacenia podatków przez oddziały) oraz złożyć je do KRS razem ze sprawozdaniem finansowym podmiotu macierzystego.

W związku z powyższym do rozważenia dodatkowo wprowadzenie obowiązku składania do KRS sprawozdań finansowych oddziałów wymienionych w art. 69 ust. 1c Ustawy ("1c. Kierownik oddziału, mających siedzibę poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej zakładu ubezpieczeń, zakładu reasekuracji, banku zagranicznego, instytucji kredytowej lub instytucji finansowej – w rozumieniu przepisów Prawa bankowego, zwanych dalej „instytucją kredytową lub finansową”, składa we właściwym rejestrze sądowym, sporządzone i zbadane zgodnie z przepisami prawa obowiązującymi w państwie siedziby instytucji kredytowej lub finansowej oraz przetłumaczone na język polski przez tłumacza przysięgłego, roczne sprawozdanie finansowe tej instytucji wraz ze sprawozdaniem z działalności oraz sprawozdaniem z badania.”).

Dodatkowo, w celu wyeliminowania ewentualnych wątpliwości dotyczących składu organu podpisującego umowę o badanie sprawozdań finansowych oraz zwrócenie uwagi na kluczową w tym przepisie terminowość podpisania tej umowy, rekomendujemy modyfikację przepisów art. 66 ust. 5, w taki sposób, aby stanowiły, iż "Kierownik jednostki **zapewnia** podpisanie z firmą

audytorską umowę o badanie sprawozdania finansowego **w terminie**, który umożliwi firmie audytorskiej udział w inwentaryzacji znaczących składników majątkowych.”

b. Uzasadnienie w przypadku rezygnacji z wprowadzenia zmian w danym obszarze problematycznym (jeśli wystąpią)

Nie dotyczy.

c. Wskazanie umiejscowienia w odpowiednim akcie prawnym i w jakim miejscu w strukturze

Uzupełnienie oraz modyfikacja przepisów Ustawy, w tym art.2, art. 66 oraz definicji (art.3).

d. Stanowiska odrębne, rozbieżności, decyzje do podjęcia (jeśli wystąpią)

W kontekście obowiązku składania do KRS sprawozdania finansowego jednostek macierzystych część interesariuszy, np. Związek Banków Polskich („ZBP”), zgłosiło wątpliwości w zakresie terminu na złożenie sprawozdań finansowych w okresie 15 dni od daty ich zatwierdzenia, co jest terminem zbyt krótkim biorąc pod uwagę obowiązek tłumaczenia tych sprawozdań. Tłumaczenie tych sprawozdań może się rozpocząć dopiero po udostępnieniu ich oddziałom, tj. po publikacji ich na poziomie jednostki macierzystej, a sam proces tłumaczenia jest czasochłonny we względu na obszerność tych dokumentów. Dodatkowo wymóg tłumaczenia przez tłumacza przysięgłego może stanowić nadmierne obciążenie finansowe dla niektórych jednostek.

Zakres zmian [można zaznaczyć wiele obszarów]

- Wyodrębniona (samodzielna/ niezależna) zmiana w ramach Ustawy
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Standardu
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Rozporządzenia
- Zmiana Ustawy **oraz** obowiązujących Standardów, Rozporządzeń lub innych przepisów o rachunkowości
- Opracowanie nowego Standardu / Rozporządzenia
- Opracowanie Wytocznych Stosowania
- Zmiana w obrębie innych (nie dotyczących bezpośrednio rachunkowości) przepisach prawa*
- Konieczność opracowania skomplikowanych przepisów przejściowych
- Znaczący wpływ zmian na inne przepisy Ustawy
- Wydanie Komunikatu MF/ interpretacji w innej ustalonej formie
- ...

**) Przepisy, których dotyczy zmiana będą wskazane w treści rekomendacji*

***) Szczegóły dotyczących tych przepisów przejściowych będą podane w treści rekomendacji, jeśli będzie to możliwe do sformułowania na tym etapie projektu]*

3.18. Pozostałe tematy

3.18.1. Wprowadzenia pojęcia "sprawozdania podstawowe"

- Wprowadzenia pojęcia "sprawozdania podstawowe"/Niski (6.2.5.)

Odwołanie do aktu prawnego

Nie dotyczy – brak specyficznych uregulowań.

Skrócony (syntetyczny) opis problemu

W siatce pojęciowej Ustawy brakuje pojęcia oznaczającego łącznie następujące elementy sprawozdania finansowego: bilans, rachunek zysków i strat, rachunek przepływów pieniężnych oraz sprawozdanie zmian w kapitale (funduszu) własnym. Wprowadzenie takiego pojęcia ułatwiłoby komunikację, wprowadziło porządek pojęciowy i uprościło niektóre przepisy.

Rekomendacja

a. Opis proponowanej zmiany

Proponujemy wprowadzenie definicji "sprawozdań podstawowych", obejmujących bilans, rachunek zysków i strat, rachunek przepływów pieniężnych oraz sprawozdanie zmian w kapitale (funduszu) własnym. Zakres definicji mógłby być dostosowany do rodzaju sporządzanych przez jednostkę sprawozdań, na przykład dla jednostek mikro ograniczając ją do bilansu i rachunku zysków i strat.

Proponowany przepis mógłby mieć następujące brzmienie:

Ilekcroć w ustawie jest mowa o sprawozdaniu finansowym podstawowym - rozumie się przez to bilans i rachunek zysków i strat a także, jeśli jednostka jest do tego zobowiązana, zestawienie zmian w kapitale (funduszu) własnym i rachunek przepływów pieniężnych.

b. Uzasadnienie w przypadku rezygnacji z wprowadzenia zmian w danym obszarze problematycznym (jeśli wystąpią)

Nie dotyczy.

c. Wskazanie umiejscowienia w odpowiednim akcie prawnym i w jakim miejscu w strukturze

Uzupełnienie przepisów Ustawy, najprawdopodobniej art.3 dotyczącego definicji.

d. Stanowiska odrębne, rozbieżności, decyzje do podjęcia (jeśli wystąpią)

Nie dotyczy.

Zakres zmian [można zaznaczyć wiele obszarów]

- Wyodrębniona (samodzielna/ niezależna) zmiana w ramach Ustawy
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Standardu
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Rozporządzenia
- Zmiana Ustawy **oraz** obowiązujących Standardów, Rozporządzeń lub innych przepisów o rachunkowości
- Opracowanie nowego Standardu / Rozporządzenia
- Opracowanie Wytycznych Stosowania
- Zmiana w obrębie innych (nie dotyczących bezpośrednio rachunkowości) przepisach prawa*
- Konieczność opracowania skomplikowanych przepisów przejściowych
- Znaczący wpływ zmian na inne przepisy Ustawy
- Wydanie Komunikatu MF/ interpretacji w innej ustalonej formie
- ...

**) Przepisy, których dotyczy zmiana będą wskazane w treści rekomendacji*

***) Szczegóły dotyczących tych przepisów przejściowych będą podane w treści rekomendacji, jeśli będzie to możliwe do sformułowania na tym etapie projektu]*

3.18.2. Ujawnienia w zakresie odpisów z tytułu utraty wartości

- Ujawnienia w zakresie odpisów z tytułu utraty wartości/Średni (6.3.18.)

Odwołanie do aktu prawnego

Ujawnienia dotyczące utraty wartości są uregulowane w Załączniku 1 do Ustawy (Dodatkowe informacje i objaśnienia ust. 1 pkt 2), par. 40 ust. 7 oraz w par. 5 ust.1 Rozporządzenia o instrumentach finansowych oraz rozdziale XI KSR 4.

Skrócony (syntetyczny) opis problemu

Ustawa wymaga podania wyłącznie kwoty odpisu z tytułu utraty wartości aktywów długoterminowych, co jest niespójne z zakresem informacji wymaganych przez Rozporządzenie o instrumentach finansowych.

Rekomendacja

a. Opis proponowanej zmiany

Proponujemy uregulowanie zakresu ujawnień w zakresie odpisów z tytułu utraty wartości na poziomie poszczególnych standardów i rozporządzeń, na poziomie Ustawy natomiast należałoby wskazać odniesienie do przepisów szczegółowych w tym zakresie.

b. Uzasadnienie w przypadku rezygnacji z wprowadzenia zmian w danym obszarze problematycznym (jeśli wystąpią)

Nie dotyczy.

c. Wskazanie umiejscowienia w odpowiednim akcie prawnym i w jakim miejscu w strukturze

Modyfikacja przepisów Ustawy oraz odpowiednich standardów i rozporządzeń (m.in. KSR 4 oraz Rozporządzenie o instrumentach finansowych).

d. Stanowiska odrębne, rozbieżności, decyzje do podjęcia (jeśli wystąpią)

Nie dotyczy.

Zakres zmian [można zaznaczyć wiele obszarów]

- Wyodrębniona (samodzielna/ niezależna) zmiana w ramach Ustawy
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Standardu
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Rozporządzenia
- Zmiana Ustawy **oraz** obowiązujących Standardów, Rozporządzeń lub innych przepisów o rachunkowości
- Opracowanie nowego Standardu / Rozporządzenia
- Opracowanie Wytocznych Stosowania
- Zmiana w obrębie innych (nie dotyczących bezpośrednio rachunkowości) przepisach prawa*
- Konieczność opracowania skomplikowanych przepisów przejściowych
- Znaczący wpływ zmian na inne przepisy Ustawy
- Wydanie Komunikatu MF/ interpretacji w innej ustalonej formie
- ...

**) Przepisy, których dotyczy zmiana będą wskazane w treści rekomendacji*

***) Szczegóły dotyczących tych przepisów przejściowych będą podane w treści rekomendacji, jeśli będzie to możliwe do sformułowania na tym etapie projektu]*

3.18.3. Ujawnienia w zakresie odpisów z tytułu utraty wartości

- Tabela ruchów dla inwestycji długoterminowych/Niski (6.3.19.)
- Dane porównawcze w tabelach ruchów/Średni (6.3.20.)

Odwołanie do aktu prawnego

Przepisy zawarte w Załączniku 1 w sekcji Dodatkowe informacje i objaśnienia ust. pkt 1) regulują obowiązek prezentacji zmian wartości określonych grup aktywów, tj. środków trwałych, wartości niematerialnych i prawnych oraz inwestycji długoterminowych, a w szczególności bilansu otwarcia na pierwszy dzień roku obrotowego, odpowiednich zmniejszeń i zwiększeń wartości tych aktywów oraz bilansu zamknięcia. Dodatkowo dla aktywów amortyzowanych należy przedstawić analogiczne zmiany wartości w odniesieniu do dotychczasowej amortyzacji lub umorzenia.

Skrócony (syntetyczny) opis problemu

Ustawa wymaga prezentacji tabeli ruchów dla wartości niematerialnych i prawnych, rzeczowych aktywów trwałych oraz inwestycji długoterminowych. Jednocześnie, w przypadku jednostek, które nie podlegają zwolnieniu na podstawie art. 28b Ustawy, zastosowanie mają ujawnienia dotyczące instrumentów finansowych regulowane Rozporządzeniem o instrumentach finansowych.

Ponadto Ustawa w sposób jednoznaczny nie wskazuje, czy w tabeli ruchów należy pokazywać informacje dla okresu porównawczego, z taką samą szczegółowością jak dla okresu bieżącego.

Rekomendacja

a. Opis proponowanej zmiany

Proponujemy uzupełnienie przepisów Załącznika 1, Dodatkowe informacje i objaśnienia: ust. 1 pkt 1). Proponowany zapis mógłby mieć następujące brzmienie:

“Dodatkowe informacje i objaśnienia obejmują w szczególności:

1) Szczegółowy zakres zmian wartości grup rodzajowych środków trwałych, wartości niematerialnych i prawnych oraz inwestycji długoterminowych **innych niż instrumenty finansowe**, zawierający stan tych aktywów na początek roku obrotowego, zwiększenia i zmniejszenia z tytułu: aktualizacji wartości, nabycia, rozchodu, przemieszczenia wewnętrznego oraz stan końcowy, a dla majątku amortyzowanego - podobne przedstawienie stanów i tytułów zmian dotychczasowej amortyzacji lub umorzenia - **w odniesieniu do okresu bieżącego i porównawczego**”

Zgodnie z naszymi rekomendacjami w innych częściach Raportu, proponujemy aby szczegółowe regulacje w zakresie ujawnień znalazły się w dedykowanym standardzie, a nie w treści Ustawy.

b. Uzasadnienie w przypadku rezygnacji z wprowadzenia zmian w danym obszarze problematycznym (jeśli wystąpią)

Nie dotyczy.

c. Wskazanie umiejscowienia w odpowiednim akcie prawnym i w jakim miejscu w strukturze

Modyfikacja przepisów Załącznika 1, Dodatkowe informacje i objaśnienia w Ustawie oraz opracowanie nowego standardu o układzie i treści sprawozdań finansowych.

d. Stanowiska odrębne, rozbieżności, decyzje do podjęcia (jeśli wystąpią)

Nie dotyczy.

Zakres zmian [można zaznaczyć wiele obszarów]

- Wyodrębniona (samodzielna/ niezależna) zmiana w ramach Ustawy
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Standardu
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Rozporządzenia
- Zmiana Ustawy **oraz** obowiązujących Standardów, Rozporządzeń lub innych przepisów o rachunkowości
- Opracowanie nowego Standardu / Rozporządzenia
- Opracowanie Wytycznych Stosowania
- Zmiana w obrębie innych (nie dotyczących bezpośrednio rachunkowości) przepisach prawa*
- Konieczność opracowania skomplikowanych przepisów przejściowych
- Znaczący wpływ zmian na inne przepisy Ustawy
- Wydanie Komunikatu MF/ interpretacji w innej ustalonej formie
- ...

**) Przepisy, których dotyczy zmiana będą wskazane w treści rekomendacji*

***) Szczegóły dotyczących tych przepisów przejściowych będą podane w treści rekomendacji, jeśli będzie to możliwe do sformułowania na tym etapie projektu]*

3.18.4. Ujawnienia w zakresie odpisów z tytułu utraty wartości

- Ujawnienie podstawy odstąpienie od konsolidacji/Niski (6.5.11.)

Odwołanie do aktu prawnego

Załącznik 1, Dodatkowe informacje i objaśnienia: ust. 7 pkt 4) b) oraz pkt 5) regulują zakres informacji wymaganych od jednostek które nie sporządzają skonsolidowanych sprawozdań finansowych.

Skrócony (syntetyczny) opis problemu

Ustawa wymaga, że jeżeli jednostka nie sporządza skonsolidowanego sprawozdania finansowego, korzystając ze zwolnienia lub wyłączenia, ujawnia informację o nazwie i siedzibie jednostki sporządzającej skonsolidowane sprawozdanie finansowe na wyższym szczeblu grupy kapitałowej oraz o miejscu jego publikacji.

Wydaje się to zbędne, gdyż pkt 4) a) wymaga, aby ujawnić informacje o: a) podstawie prawnej wraz z danymi uzasadniającymi odstąpienie od konsolidacji, natomiast pkt 5) zawiera dokładnie ten sam wymóg tj., aby ujawnić a) informacje o nazwie i siedzibie jednostki sporządzającej skonsolidowane sprawozdanie finansowe na najwyższym szczeblu grupy kapitałowej, w której skład wchodzi spółka jako jednostka zależna, oraz miejscu, w którym sprawozdanie to jest dostępne.

Rekomendacja

a. Opis proponowanej zmiany

Proponujemy usunięcie z Załącznika 1, Dodatkowe informacje i objaśnienia ust.7 punktu 4) b).

Uzasadnienie:

Wydaje się zbędne aby wskazany wymóg ujawnienia był określony w Ustawie dwukrotnie w następujących po sobie punktach Załącznika 1, Dodatkowe informacje i objaśnienia ust. 7.

b. Uzasadnienie w przypadku rezygnacji z wprowadzenia zmian w danym obszarze problematycznym (jeśli wystąpią)

Nie dotyczy.

c. Wskazanie umiejscowienia w odpowiednim akcie prawnym i w jakim miejscu w strukturze

Modyfikacja przepisów Ustawy.

d. Stanowiska odrębne, rozbieżności, decyzje do podjęcia (jeśli wystąpią)

Nie dotyczy.

Zakres zmian [można zaznaczyć wiele obszarów]

- Wyodrębniona (samodzielna/ niezależna) zmiana w ramach Ustawy
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Standardu
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Rozporządzenia
- Zmiana Ustawy **oraz** obowiązujących Standardów, Rozporządzeń lub innych przepisów o rachunkowości
- Opracowanie nowego Standardu / Rozporządzenia
- Opracowanie Wytucznych Stosowania
- Zmiana w obrębie innych (nie dotyczących bezpośrednio rachunkowości) przepisach prawa*
- Konieczność opracowania skomplikowanych przepisów przejściowych
- Znaczący wpływ zmian na inne przepisy Ustawy
- Wydanie Komunikatu MF/ interpretacji w innej ustalonej formie
- ...

**) Przepisy, których dotyczy zmiana będą wskazane w treści rekomendacji*

****) Szczegóły dotyczących tych przepisów przejściowych będą podane w treści rekomendacji, jeśli będzie to możliwe do sformułowania na tym etapie projektu]*

3.18.5. Grupowa polityka rachunkowości

- Grupowa polityka rachunkowości/Średni (6.5.23.)

Odwołanie do aktu prawnego

Przepisy zawarte w art. 63b ust. 1-2 wskazują, iż jednostki, których dane prezentowane są w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym (m.in. jednostki zależne i współzależne), powinny stosować metody wyceny aktywów i pasywów oraz sporządzania sprawozdań finansowych **tożsame z metodami przyjętymi w polityce rachunkowości jednostki dominującej.**

Skrócony (syntetyczny) opis problemu

W praktyce polityka rachunkowości jednostki dominującej może nie przewidywać ujmowania transakcji jednostek zależnych/stowarzyszonych działających w innych branżach, może również nie regulować korekt dotyczących transakcji wzajemnych i innych korekt konsolidacyjnych.

Rekomendacja

a. Opis proponowanej zmiany

Proponujemy wprowadzenie do Ustawy obowiązku dotyczącego przygotowania grupowej polityki rachunkowości przez kierownika jednostki dominującej. Przepis ten powinien stanowić, iż kierownik jednostki dominującej opracowuje i przyjmuje politykę rachunkowości grupy kapitałowej oraz zapewnia dostęp do tej polityki rachunkowości kierownikom jednostek wchodzących w skład grupy kapitałowej.

Dodatkowo, rekomendujemy wprowadzenie przepisu stanowiącego, że polityka rachunkowości grupy kapitałowej:

- (i) musi spełniać wymagania określone w obecnym art. 4 - 8 Ustawy;
- (ii) uwzględniać specyfikę jednostek wchodzących w skład grupy kapitałowej;
- (iii) dla potrzeb sporządzenia skonsolidowanego sprawozdania finansowego musi być stosowana jednolicie w odniesieniu do wszystkich jednostek wchodzących w skład grupy kapitałowej;
- (iv) wskazywać sposób grupowania transakcji tej samej natury;
- (v) wskazywać sposób identyfikacji transakcji między jednostkami wchodzącymi w skład tej grupy; a także
- (vi) wskazywać sposób dokonywania wyłączeń konsolidacyjnych oraz dokonywania pozostałych korekt konsolidacyjnych.

b. Uzasadnienie w przypadku rezygnacji z wprowadzenia zmian w danym obszarze problematycznym (jeśli wystąpią)

Nie dotyczy.

c. Wskazanie umiejscowienia w odpowiednim akcie prawnym i w jakim miejscu w strukturze

Uzupełnienie przepisów Ustawy.

d. Stanowiska odrębne, rozbieżności, decyzje do podjęcia (jeśli wystąpią)

Nie dotyczy.

Zakres zmian [można zaznaczyć wiele obszarów]

- Wyodrębniona (samodzielna/ niezależna) zmiana w ramach Ustawy
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Standardu
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Rozporządzenia
- Zmiana Ustawy **oraz** obowiązujących Standardów, Rozporządzeń lub innych przepisów o rachunkowości
- Opracowanie nowego Standardu / Rozporządzenia
- Opracowanie Wytucznych Stosowania
- Zmiana w obrębie innych (nie dotyczących bezpośrednio rachunkowości) przepisach prawa*
- Konieczność opracowania skomplikowanych przepisów przejściowych
- Znaczący wpływ zmian na inne przepisy Ustawy
- Wydanie Komunikatu MF/ interpretacji w innej ustalonej formie
- ...

**) Przepisy, których dotyczy zmiana będą wskazane w treści rekomendacji*

***) Szczegóły dotyczących tych przepisów przejściowych będą podane w treści rekomendacji, jeśli będzie to możliwe do sformułowania na tym etapie projektu]*

3.18.6. Materiały marketingowe i reklamowe

- Materiały marketingowe i reklamowe/Średni (6.8.3.)

Odwołanie do aktu prawnego

Przepisy zawarte w art. 3 ust. 1 pkt 19) definiują rzeczowe aktywa obrotowe jako materiały nabyte na własny użytek, wytworzone lub przetworzone przez jednostkę produkty gotowe (tj. wyroby oraz usługi) zdolne do sprzedaży lub w toku produkcji, półprodukty oraz towary nabyte w celu odprzedaży w stanie nieprzetworzonym.

Skrócony (syntetyczny) opis problemu

Istnieją wątpliwości czy materiały marketingowe lub reklamowe (takie jak próbki, filmy reklamowe, reklamy na billboardzie) stanowią koszt okresu (koszty usług obcych), czy aktywa (pozycja aktywów obrotowych bądź wartości niematerialnych i prawnych).

Rekomendacja

a. Opis proponowanej zmiany

Proponowalibyśmy rozszerzenie definicji aktywów obrotowych o materiały marketingowe i reklamowe posiadające wartość zbywcą. Rekomendujemy także wskazanie momentu, w którym taki składnik aktywów byłby rozpoznany - np. gdy jest on dostępny dla jednostki.

b. Uzasadnienie w przypadku rezygnacji z wprowadzenia zmian w danym obszarze problematycznym (jeśli wystąpią)

Nie dotyczy.

c. Wskazanie umiejscowienia w odpowiednim akcie prawnym i w jakim miejscu w strukturze

Modyfikacja przepisów Ustawy.

d. Stanowiska odrębne, rozbieżności, decyzje do podjęcia (jeśli wystąpią)

Nie dotyczy.

Zakres zmian [można zaznaczyć wiele obszarów]

- Wyodrębniona (samodzielna/ niezależna) zmiana w ramach Ustawy
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Standardu
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Rozporządzenia
- Zmiana Ustawy **oraz** obowiązujących Standardów, Rozporządzeń lub innych przepisów o rachunkowości
- Opracowanie nowego Standardu / Rozporządzenia
- Opracowanie Wytucznych Stosowania
- Zmiana w obrębie innych (nie dotyczących bezpośrednio rachunkowości) przepisach prawa*
- Konieczność opracowania skomplikowanych przepisów przejściowych
- Znaczący wpływ zmian na inne przepisy Ustawy
- Wydanie Komunikatu MF/ interpretacji w innej ustalonej formie
- ...

**) Przepisy, których dotyczy zmiana będą wskazane w treści rekomendacji*

***) Szczegóły dotyczących tych przepisów przejściowych będą podane w treści rekomendacji, jeśli będzie to możliwe do sformułowania na tym etapie projektu]*

3.18.7. Wycena w sytuacji braku kontynuacji działalności

- Wycena w sytuacji braku kontynuacji działalności/Średni (6.8.8.)

Odwołanie do aktu prawnego

Przepisy zawarte w art. 29 ust. 1-2 wskazują, iż w przypadku braku zasadności założenia o kontynuacji działalności jednostki, aktywa jednostki wycenia się po cenach sprzedaży netto możliwych do uzyskania, lecz nie wyższych od cen ich nabycia lub kosztów wytworzenia, które

to pomniejsza się o dotychczasowe odpisy amortyzacyjne lub umorzeniowe oraz odpisy z tytułu trwałej utraty wartości.

Skrócony (syntetyczny) opis problemu

Nie jest jasne, w jaki sposób wyceniać składniki bilansu, które co do zasady są wyceniane do wartości godziwej, na moment przyjęcia założenia o braku kontynuacji działalności oraz w okresach późniejszych – tj. czy jest możliwe przeszacowanie wartości w górę i gdzie odnosić efekt takiego przeszacowania.

Rekomendacja

a. Opis proponowanej zmiany

Rekomendujemy doprecyzowanie przepisów Ustawy poprzez wprowadzenie określenia "ceny sprzedaży netto w warunkach likwidacji". Szczegółowe wytyczne natomiast powinny zostać uregulowane w KSR 14.

b. Uzasadnienie w przypadku rezygnacji z wprowadzenia zmian w danym obszarze problematycznym (jeśli wystąpią)

Nie dotyczy.

c. Wskazanie umiejscowienia w odpowiednim akcie prawnym i w jakim miejscu w strukturze

Modyfikacja przepisów Ustawy oraz KSR 14.

d. Stanowiska odrębne, rozbieżności, decyzje do podjęcia (jeśli wystąpią)

Nie dotyczy.

Zakres zmian [można zaznaczyć wiele obszarów]

- Wyodrębniona (samodzielna/ niezależna) zmiana w ramach Ustawy
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Standardu
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Rozporządzenia
- Zmiana Ustawy **oraz** obowiązujących Standardów, Rozporządzeń lub innych przepisów o rachunkowości
- Opracowanie nowego Standardu / Rozporządzenia
- Opracowanie Wytycznych Stosowania
- Zmiana w obrębie innych (nie dotyczących bezpośrednio rachunkowości) przepisach prawa*
- Konieczność opracowania skomplikowanych przepisów przejściowych
- Znaczący wpływ zmian na inne przepisy Ustawy
- Wydanie Komunikatu MF/ interpretacji w innej ustalonej formie
- ...

**) Przepisy, których dotyczy zmiana będą wskazane w treści rekomendacji*

***) Szczegóły dotyczących tych przepisów przejściowych będą podane w treści rekomendacji, jeśli będzie to możliwe do sformułowania na tym etapie projektu]*

3.18.8. Definicja istotności i ostrożności

- Definicja istotności i ostrożności/Niski (6.8.9.)

Odwołanie do aktu prawnego

Zasada ostrożności jest przywołana przez art. 7 ust. 1 oraz art. 8 ust. 1. Z kolei pojęcie istotności jest przywołane w art. 4 ust. 4a w kontekście informacji wykazywanych w sprawozdaniach finansowych.

Skrócony (syntetyczny) opis problemu

Ustawa nie definiuje wprost zasady ostrożności, przywołuje ją jedynie w kontekście wyceny, co w praktyce może rodzić wątpliwości dotyczące jej definicji oraz zastosowania.

Równocześnie, przepisy rachunkowe w niewielkim stopniu odnoszą się do stosowania zasady istotności.

Rekomendacja

a. Opis proponowanej zmiany

Rekomendujemy wprowadzenie do Ustawy definicji istotności (która to zasada będzie, jak rozumiemy, szczegółowo opisana w standardzie o uproszczeniach, tj. KSR 16 "Uproszczenia dopuszczane Ustawą o rachunkowości" - w opracowaniu Komitetu Standardów Rachunkowości). Dodatkowo proponujemy wprowadzenie do Ustawy zapisu stanowiącego, iż kierownik jednostki jest odpowiedzialny za ustalenie progów istotności w polityce rachunkowości (Istotność wyrażona w sposób kwotowy lub w postaci wskaźnika np. % aktywów netto). Szczegółowe wytyczne natomiast powinny zostać pokryte we wspomnianym standardzie KSR 16.

Proponujemy, aby przepis art. 7 Ustawy dotyczący ostrożności w Ustawie został uzupełniony o zapisy z pkt. 2.16 Założeń koncepcyjnych MSR (tj. zachowanie ostrożności oznacza, że aktywa i dochody nie są zawyżone, a zobowiązania i wydatki zaniżone; podobnie zachowanie ostrożności nie pozwala na zaniżenie wartości aktywów lub dochodów bądź zawyżenie zobowiązań lub wydatków).

Jednocześnie, warunki tworzenia rezerw opisane w art. 35d ust. 1 należałoby uzupełnić o wymogi opisane w KSR 6 w pkt. 2.2 tj. istnienie obowiązku prawnego lub zwyczajowo oczekiwanego obowiązku handlowego.

b. Uzasadnienie w przypadku rezygnacji z wprowadzenia zmian w danym obszarze problematycznym (jeśli wystąpią)

Nie dotyczy.

c. Wskazanie umiejscowienia w odpowiednim akcie prawnym i w jakim miejscu w strukturze

- Opracowanie nowego standardu - KSR 16 "Uproszczenia dopuszczane Ustawą o rachunkowości";
- Uzupełnienie przepisu art. 7 Ustawy.

d. Stanowiska odrębne, rozbieżności, decyzje do podjęcia (jeśli wystąpią)

Nie dotyczy.

Zakres zmian [można zaznaczyć wiele obszarów]

- Wyodrębniona (samodzielna/ niezależna) zmiana w ramach Ustawy
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Standardu
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Rozporządzenia
- Zmiana Ustawy **oraz** obowiązujących Standardów, Rozporządzeń lub innych przepisów o rachunkowości
- Opracowanie nowego Standardu / Rozporządzenia
- Opracowanie Wytucznych Stosowania
- Zmiana w obrębie innych (nie dotyczących bezpośrednio rachunkowości) przepisach prawa*
- Konieczność opracowania skomplikowanych przepisów przejściowych
- Znaczący wpływ zmian na inne przepisy Ustawy
- Wydanie Komunikatu MF/ interpretacji w innej ustalonej formie
- ...

**) Przepisy, których dotyczy zmiana będą wskazane w treści rekomendacji*

***) Szczegóły dotyczących tych przepisów przejściowych będą podane w treści rekomendacji, jeśli będzie to możliwe do sformułowania na tym etapie projektu]*

3.18.9. Wartość rynkowa i wartość godziwa

- Wartość rynkowa i wartość godziwa/Średni (6.8.10.)

Odwołanie do aktu prawnego

Art. 28 ust. 1 pkt 3) przywołuje pojęcie zarówno wartości godziwej oraz wartości rynkowej.

Skrócony (syntetyczny) opis problemu

Art. 28 ust. 1 pkt 3) Ustawy odwołuje się zarówno do wartości godziwej jak i do ceny rynkowej. Budzi to wątpliwości dotyczące stosowania zamiennie określenia „cena rynkowa” oraz „wartość godziwa” - istnieją wątpliwości czy wartość rynkowa jest równoznaczna z wartością godziwą.

Rekomendacja

a. Opis proponowanej zmiany

Proponujemy aby na poziomie Ustawy zastąpić pojęcie wartości rynkowej pojęciem wartości godziwej, która byłaby szczegółowo zdefiniowana na poziomie dedykowanego standardu.

Rekomendujemy także rozważenie wprowadzenia zmian w KSH, który posługuje się pojęciem wartości zbywczej. Proponujemy modyfikację przepisów KSH dotyczących wyceny majątku spółki w przypadku jej likwidacji w taki sposób, aby zastąpić pojęcie wartości zbywczej pojęciem 'możliwej do uzyskania ceny sprzedaży netto'.

b. Uzasadnienie w przypadku rezygnacji z wprowadzenia zmian w danym obszarze problematycznym (jeśli wystąpią)

Nie dotyczy.

c. Wskazanie umiejscowienia w odpowiednim akcie prawnym i w jakim miejscu w strukturze

- Modyfikacja przepisów Ustawy;
- Modyfikacja przepisów KSH.

d. Stanowiska odrębne, rozbieżności, decyzje do podjęcia (jeśli wystąpią)

Nie dotyczy.

Zakres zmian [można zaznaczyć wiele obszarów]

- Wyodrębniona (samodzielna/ niezależna) zmiana w ramach Ustawy
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Standardu
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Rozporządzenia
- Zmiana Ustawy **oraz** obowiązujących Standardów, Rozporządzeń lub innych przepisów o rachunkowości
- Opracowanie nowego Standardu / Rozporządzenia
- Opracowanie Wytucznych Stosowania
- Zmiana w obrębie innych (nie dotyczących bezpośrednio rachunkowości) przepisach prawa*
- Konieczność opracowania skomplikowanych przepisów przejściowych
- Znaczący wpływ zmian na inne przepisy Ustawy
- Wydanie Komunikatu MF/ interpretacji w innej ustalonej formie
- ...

**) Przepisy, których dotyczy zmiana będą wskazane w treści rekomendacji*

***) Szczegóły dotyczących tych przepisów przejściowych będą podane w treści rekomendacji, jeśli będzie to możliwe do sformułowania na tym etapie projektu]*

3.18.10. Doprecyzowanie definicji ceny nabycia

- Doprecyzowanie definicji ceny nabycia/Niski (6.8.11.)

Odwołanie do aktu prawnego

Art. 28 ust. 2 reguluje kwestie związane z ceną nabycia składnika aktywów.

Skrócony (syntetyczny) opis problemu

Definicja ceny nabycia wymaga doprecyzowania, gdyż nie uwzględnia takich aspektów jak dyskontowanie, wartość godziwa oraz forma niepieniężna. Brak uregulowań w tym zakresie rodzi praktyczne wątpliwości np. w przypadku płatności odroczonej w czasie bądź tzw. nabycia za symboliczną złotówkę.

Rekomendacja

a. Opis proponowanej zmiany

Szczegółowa definicja ceny nabycia i kosztu wytworzenia powinna zostać wprowadzona na poziomie dedykowanego standardu, który zdefiniowałby cenę nabycia i koszt wytworzenia w zależności od kontekstu oraz sposobu pozyskania konkretnego składnika aktywów. Na poziomie standardu rekomendowalibyśmy również wprowadzenie następujących zasad:

- W zakresie definicji kwoty należnej sprzedającemu, rekomendowane byłoby zastosowanie pojęcia "wartość godziwa zapłaty dla sprzedającego", które jest pojęciem szerszym i nie ogranicza się wyłącznie do zapłaty w formie pieniężnej. Wprowadzenie tej zmiany zaadresowałoby także kwestię dyskontowania.
- Dodatkowo proponowalibyśmy wprowadzenie zasady, iż jeżeli nie jest możliwe ustalenie ceny nabycia składnika aktywów, w szczególności przyjętego nieodpłatnie (w tym w drodze darowizny), wówczas jego wyceny dokonuje się według wartości godziwej lub innej wartości wynikającej z treści ekonomicznej transakcji."

b. Uzasadnienie w przypadku rezygnacji z wprowadzenia zmian w danym obszarze problematycznym (jeśli wystąpią)

Nie dotyczy.

c. Wskazanie umiejscowienia w odpowiednim akcie prawnym i w jakim miejscu w strukturze

Modyfikacja przepisów Ustawy.

d. Stanowiska odrębne, rozbieżności, decyzje do podjęcia (jeśli wystąpią)

Nie dotyczy.

Zakres zmian [można zaznaczyć wiele obszarów]

- Wyodrębniona (samodzielna/ niezależna) zmiana w ramach Ustawy
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Standardu
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Rozporządzenia
- Zmiana Ustawy **oraz** obowiązujących Standardów, Rozporządzeń lub innych przepisów o rachunkowości
- Opracowanie nowego Standardu / Rozporządzenia
- Opracowanie Wytucznych Stosowania
- Zmiana w obrębie innych (nie dotyczących bezpośrednio rachunkowości) przepisach prawa*
- Konieczność opracowania skomplikowanych przepisów przejściowych
- Znaczący wpływ zmian na inne przepisy Ustawy
- Wydanie Komunikatu MF/ interpretacji w innej ustalonej formie
- ...

**) Przepisy, których dotyczy zmiana będą wskazane w treści rekomendacji*

****) Szczegóły dotyczących tych przepisów przejściowych będą podane w treści rekomendacji, jeśli będzie to możliwe do sformułowania na tym etapie projektu]*

3.18.11. Uspójnienie przepisów podatkowych i księgowych w zakresie wycen walutowych

- Uspójnienie przepisów podatkowych i księgowych w zakresie wycen walutowych/Średni (6.8.13.)

Odwołanie do aktu prawnego

Art. 30 ust. 2 reguluje kwestie ujmowania operacji gospodarczych w walutach obcych.

Skrócony (syntetyczny) opis problemu

Zasady wyceny dla celów księgowych operacji gospodarczych wyrażonych w walutach obcych w wielu przypadkach różnią się od zasad stosowanych przez jednostki dla celów podatkowych, np. wycena na potrzeby odprawy celnej, wycena dla potrzeb podatku od tzw. wartości dodanej ("VAT"), wycena dla potrzeb CIT.

W związku z tym powstają praktyczne problemy związane z obowiązkiem stosowania odmiennych zasad wyceny dla różnych celów i konieczność prowadzenia odrębnych ewidencji.

Dodatkowo, zgłaszano problemy związane z koniecznością specjalnego dostosowywania użytkowania systemów finansowo-księgowych do skomplikowanych zasad naliczania różnic kursowych na walutowym rachunku środków pieniężnych.

Rekomendacja

a. Opis proponowanej zmiany

Proponujemy rozważenie uspoźnienia przepisów Ustawy z przepisami podatkowymi w zakresie wyceny operacji gospodarczych wyrażonych w walutach obcych, w celu uproszczenia stosowania przepisów w praktyce.

b. Uzasadnienie w przypadku rezygnacji z wprowadzenia zmian w danym obszarze problematycznym (jeśli wystąpią)

Nie dotyczy.

c. Wskazanie umiejscowienia w odpowiednim akcie prawnym i w jakim miejscu w strukturze

Modyfikacja przepisów Ustawy i/lub odpowiednich przepisów prawa podatkowego.

d. Stanowiska odrębne, rozbieżności, decyzje do podjęcia (jeśli wystąpią)

Nie dotyczy.

Zakres zmian [można zaznaczyć wiele obszarów]

- Wyodrębniona (samodzielna/ niezależna) zmiana w ramach Ustawy
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Standardu
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Rozporządzenia
- Zmiana Ustawy **oraz** obowiązujących Standardów, Rozporządzeń lub innych przepisów o rachunkowości
- Opracowanie nowego Standardu / Rozporządzenia
- Opracowanie Wytucznych Stosowania
- Zmiana w obrębie innych (nie dotyczących bezpośrednio rachunkowości) przepisach prawa*
- Konieczność opracowania skomplikowanych przepisów przejściowych
- Znaczący wpływ zmian na inne przepisy Ustawy
- Wydanie Komunikatu MF/ interpretacji w innej ustalonej formie
- ...

**) Przepisy, których dotyczy zmiana będą wskazane w treści rekomendacji*

***) Szczegóły dotyczących tych przepisów przejściowych będą podane w treści rekomendacji, jeśli będzie to możliwe do sformułowania na tym etapie projektu]*

3.18.12. Wycena aktywów niepieniężnych

- Wycena aktywów niepieniężnych/Niski (6.8.14.)

Odwołanie do aktu prawnego

Art. 30 ust. 1 reguluje kwestie wyceny aktywów i pasywów wyrażonych w walutach obcych.

Skrócony (syntetyczny) opis problemu

W praktyce pojawiają się wątpliwości, które aktywa wyrażone w walucie obcej podlegają wycenie na dzień bilansowy, w szczególności:

- udziały w innej jednostce nabyte za cenę określoną w walucie obcej – jednostki zgłaszają wątpliwości, czy na dzień bilansowy należy dokonać wyceny po kursie średnim NBP, w przypadku, gdy inwestycja wyceniana jest według ceny nabycia pomniejszonej o odpisy z tytułu utraty wartości;
- inwestycje w nieruchomości wyceniane do wartości godziwej – raporty z wyceny określają wartość godziwą najczęściej w walucie obcej (EUR) – jednostki zgłaszają wątpliwości czy zmianę wartości wynikającą ze zmiany kursów walut należy osobno prezentować jako różnice kursowe.

Rekomendacja

a. Opis proponowanej zmiany

Opcja 1: Proponujemy wprowadzić doprecyzowanie, iż wycenie na dzień bilansowy podlegają pieniężne składniki aktywów i pasywów. Jednocześnie, rekomendowalibyśmy rozszerzenie definicji aktywów pieniężnych zawartej w Ustawie w kierunku definicji pozycji pieniężnych zawartej w Międzynarodowym Standardzie Rachunkowości 21 “Skutki zmian kursów wymiany walut obcych” (“MSR 21”) - gdyż obecna definicja z Ustawy wydaje się zbyt wąska.

Opcja 2: Alternatywnie można uregulować kwestie określone powyżej poprzez stwierdzenie, że przeliczeniu na datę bilansową nie podlegają aktywa niepieniężne, korzystając z definicji aktywów niepieniężnych zawartej w Stanowisku Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie ujęcia transakcji zamiany składnika aktywów niepieniężnych na inny składnik aktywów niepieniężnych.

Proponujemy doprecyzować na poziomie standardu (np. nowy standard w opracowaniu KSR dotyczący nieruchomości inwestycyjnych), że w przypadku nieruchomości inwestycyjnych różnice kursowe stanowią element wyceny do wartości godziwej według kursu na datę wyceny, bez dokonywania późniejszego przeliczenia, jeżeli data wyceny jest inna niż dzień sprawozdawczy (również przy zastosowaniu zaproponowanego, zmodyfikowanego podejścia polegającego na wycenie inwestycji w nieruchomości przez kapitał).

b. Uzasadnienie w przypadku rezygnacji z wprowadzenia zmian w danym obszarze problematycznym (jeśli wystąpią)

Nie dotyczy.

c. Wskazanie umiejscowienia w odpowiednim akcie prawnym i w jakim miejscu w strukturze

Modyfikacja Ustawy oraz planowanego standardu dotyczącego nieruchomości inwestycyjnych.

d. Stanowiska odrębne, rozbieżności, decyzje do podjęcia (jeśli wystąpią)

W związku z tym, iż proponujemy dwie alternatywne opcje rozwiązania, na dalszym etapie projektu jedna z nich powinna zostać wybrana jako preferowana.

Zakres zmian [można zaznaczyć wiele obszarów]

- Wyodrębniona (samodzielna/ niezależna) zmiana w ramach Ustawy
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Standardu
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Rozporządzenia
- Zmiana Ustawy **oraz** obowiązujących Standardów, Rozporządzeń lub innych przepisów o rachunkowości
- Opracowanie nowego Standardu / Rozporządzenia
- Opracowanie Wytocznych Stosowania
- Zmiana w obrębie innych (nie dotyczących bezpośrednio rachunkowości) przepisach prawa*
- Konieczność opracowania skomplikowanych przepisów przejściowych
- Znaczący wpływ zmian na inne przepisy Ustawy
- Wydanie Komunikatu MF/ interpretacji w innej ustalonej formie
- ...

**) Przepisy, których dotyczy zmiana będą wskazane w treści rekomendacji*

***) Szczegóły dotyczących tych przepisów przejściowych będą podane w treści rekomendacji, jeśli będzie to możliwe do sformułowania na tym etapie projektu]*

3.18.13. Definicja, ujęcie i wycena kryptoaktywów i kryptozobowiązań

- Definicja, ujęcie i wycena kryptoaktywów i kryptozobowiązań/Niski (6.8.18.)

Odwołanie do aktu prawnego

Nie dotyczy – brak specyficznych uregulowań

Skrócony (syntetyczny) opis problemu

W przepisach rachunkowych brak specyficznych uregulowań dotyczących kryptoaktywów i kryptozobowiązań. Przepisy w obecnym kształcie pozwalają zaklasyfikować i wyceniać tego typu aktywa i zobowiązania wyłącznie przez analogię do innych kategorii aktywów i zobowiązań.

Rekomendacja

a. Opis proponowanej zmiany

Proponowalibyśmy wprowadzenie następujących zasad:

- Wprowadzenie definicji kryptoaktywów jako aktywów niematerialnych opartych o technologię blockchain oraz wprowadzenie analogicznej definicji zobowiązań;
- Ujęcie kryptoaktywów jako inwestycji w aktywa niematerialne - pod warunkiem spełnienia definicji inwestycji (tj. utrzymywanie w celu wzrostu wartości), a w pozostałych przypadkach ujęcie jako zapasy, należy jednakże rozważyć wprowadzenie zakazu wyceny w wartości godziwej kryptoaktywów wytworzonych przez jednostkę (aby uniknąć sytuacji, która doprowadzi do sztucznego zawyżania majątku posiadanego przez spółkę);
- Ujęcie kryptozobowiązań jeśli mają charakter zobowiązania do wykonania określonego świadczenia w sposób analogiczny jak w Międzynarodowym Standardzie Sprawozdawczości Finansowej 15 "Przychody z umów z klientami" ("MSSF 15"), lub, jeżeli taki składnik zobowiązań nie ma charakteru zobowiązania finansowego ani zobowiązania do wykonania świadczenia - ujęcie jako rezerwy.

b. Uzasadnienie w przypadku rezygnacji z wprowadzenia zmian w danym obszarze problematycznym (jeśli wystąpią)

Nie dotyczy.

c. Wskazanie umiejscowienia w odpowiednim akcie prawnym i w jakim miejscu w strukturze

Uzupełnienie przepisów Ustawy.

d. Stanowiska odrębne, rozbieżności, decyzje do podjęcia (jeśli wystąpią)

W związku z tym, iż proponujemy dwie alternatywne opcje rozwiązania wskazanego problemu, na dalszym etapie projektu jedna z nich powinna zostać wybrana jako preferowana.

Zakres zmian [można zaznaczyć wiele obszarów]

- Wyodrębniona (samodzielna/ niezależna) zmiana w ramach Ustawy
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Standardu
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Rozporządzenia
- Zmiana Ustawy **oraz** obowiązujących Standardów, Rozporządzeń lub innych przepisów o rachunkowości
- Opracowanie nowego Standardu / Rozporządzenia
- Opracowanie Wytucznych Stosowania
- Zmiana w obrębie innych (nie dotyczących bezpośrednio rachunkowości) przepisach prawa*
- Konieczność opracowania skomplikowanych przepisów przejściowych
- Znaczący wpływ zmian na inne przepisy Ustawy

Wydanie Komunikatu MF/ interpretacji w innej ustalonej formie

...

**) Przepisy, których dotyczy zmiana będą wskazane w treści rekomendacji*

***) Szczegóły dotyczących tych przepisów przejściowych będą podane w treści rekomendacji, jeśli będzie to możliwe do sformułowania na tym etapie projektu]*

3.18.14. Ujawnienia w zakresie zysków bieżących oraz wyników z lat ubiegłych

- Ujawnienia w zakresie zysków bieżących oraz wyników z lat ubiegłych/Średni (6.3.13.)

Odwołanie do aktu prawnego

Załącznik 1, Dodatkowe informacje i objaśnienia: ust. 1 pkt 10) stanowi, iż dodatkowe informacje i objaśnienia obejmują w szczególności propozycje co do sposobu podziału zysku lub pokrycia straty za rok obrotowy.

Skrócony (syntetyczny) opis problemu

Ustawa wymaga ujawnienia propozycji co do sposobu podziału zysku lub pokrycia straty za rok obrotowy. Ujawnienie dotyczące podziału zysku jest bardzo ograniczone w zakresie – brak wymogów ujawnienia informacji np. o planowanej dywidendzie z zysków z lat ubiegłych lub innych pozycji kapitałów.

Rekomendacja

a. Opis proponowanej zmiany

Proponujemy uzupełnienie wymogów ujawnień dotyczących sposobu podziału zysku lub pokrycia straty za rok obrotowy o informacje dotyczące wykorzystania lub pokrycia: zysków i strat z lat ubiegłych, zysków i strat powstałych na skutek błędu lub zmian zasad rachunkowości, a także pozostałych pozycji kapitałów podlegających ewentualnej dystrybucji.

Jak wspomniano w innych częściach Raportu, wymóg dotyczący szczegółowych ujawnień powinien znaleźć się w dedykowanym standardzie dotyczącym układu i treści sprawozdań finansowych.

b. Uzasadnienie w przypadku rezygnacji z wprowadzenia zmian w danym obszarze problematycznym (jeśli wystąpią)

Nie dotyczy.

c. Wskazanie umiejscowienia w odpowiednim akcie prawnym i w jakim miejscu w strukturze

Opracowanie nowego standardu KSR do układu i treści sprawozdań finansowych.

d. Stanowiska odrębne, rozbieżności, decyzje do podjęcia (jeśli wystąpią)

Nie dotyczy.

Zakres zmian [można zaznaczyć wiele obszarów]

- Wyodrębniona (samodzielna/ niezależna) zmiana w ramach Ustawy
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Standardu
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Rozporządzenia
- Zmiana Ustawy **oraz** obowiązujących Standardów, Rozporządzeń lub innych przepisów o rachunkowości
- Opracowanie nowego Standardu / Rozporządzenia
- Opracowanie Wytucznych Stosowania
- Zmiana w obrębie innych (nie dotyczących bezpośrednio rachunkowości) przepisach prawa*
- Konieczność opracowania skomplikowanych przepisów przejściowych
- Znaczący wpływ zmian na inne przepisy Ustawy
- Wydanie Komunikatu MF/ interpretacji w innej ustalonej formie
- ...

**) Przepisy, których dotyczy zmiana będą wskazane w treści rekomendacji*

***) Szczegóły dotyczących tych przepisów przejściowych będą podane w treści rekomendacji, jeśli będzie to możliwe do sformułowania na tym etapie projektu]*

3.18.15. Rozszerzenie dotyczące odpisów z tytułu trwałej utraty wartości inwestycji

- Rozszerzenie dotyczące odpisów z tytułu trwałej utraty wartości inwestycji/Niski (6.8.41.)

Odwołanie do aktu prawnego

Art. 35 ust. 2 reguluje kwestie odpisów z tytułu trwałej utraty wartości inwestycji zaliczanych do aktywów trwałych.

Skrócony (syntetyczny) opis problemu

Art. 35 ust. 2 stanowi, że odpisu wyrażającego trwałą utratę wartości inwestycji zaliczonych do aktywów trwałych dokonuje się nie później niż na koniec okresu sprawozdawczego – co oznacza, że z tego obowiązku byłyby wyłączone inwestycje krótkoterminowe, które również mogą być objęte potencjalną utratą wartości.

Rekomendacja

a. Opis proponowanej zmiany

Proponujemy modyfikację przepisów art. 35 ust. 2, tak aby nie dotyczyły one wyłącznie aktywów trwałych.

b. Uzasadnienie w przypadku rezygnacji z wprowadzenia zmian w danym obszarze problematycznym (jeśli wystąpią)

Nie dotyczy.

c. Wskazanie umiejscowienia w odpowiednim akcie prawnym i w jakim miejscu w strukturze

Modyfikacja przepisów Ustawy.

d. Stanowiska odrębne, rozbieżności, decyzje do podjęcia (jeśli wystąpią)

Nie dotyczy.

Zakres zmian [można zaznaczyć wiele obszarów]

- Wyodrębniona (samodzielna/ niezależna) zmiana w ramach Ustawy
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Standardu
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Rozporządzenia
- Zmiana Ustawy **oraz** obowiązujących Standardów, Rozporządzeń lub innych przepisów o rachunkowości
- Opracowanie nowego Standardu / Rozporządzenia
- Opracowanie Wytucznych Stosowania
- Zmiana w obrębie innych (nie dotyczących bezpośrednio rachunkowości) przepisach prawa*
- Konieczność opracowania skomplikowanych przepisów przejściowych
- Znaczący wpływ zmian na inne przepisy Ustawy
- Wydanie Komunikatu MF/ interpretacji w innej ustalonej formie
- ...

**) Przepisy, których dotyczy zmiana będą wskazane w treści rekomendacji*

****) Szczegóły dotyczących tych przepisów przejściowych będą podane w treści rekomendacji, jeśli będzie to możliwe do sformułowania na tym etapie projektu]*

3.18.16. Kapitalizacja kosztów finansowania zewnętrznego

- Kapitalizacja kosztów finansowania zewnętrznego/Niski (6.8.27.)

Odwołanie do aktu prawnego

Art. 28 ust.8 reguluje, że cena nabycia i koszt wytworzenia środków trwałych w budowie, środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, obejmują wszelkie wydatki poniesione przez jednostkę w okresie budowy, montażu, przystosowania i ulepszenia do dnia bilansowego lub momentu przyjęcia do użytkowania. Do ceny nabycia lub kosztu wytworzenia

należą także niepodlegający odliczeniu podatek od towarów i usług oraz podatek akcyzowy, jak również koszty obsługi zobowiązań zaciągniętych w celu finansowania tych środków, wraz z związanymi z nimi różnicami kursowymi, pomniejszonymi o ewentualne przychody z tego tytułu.

Skrócony (syntetyczny) opis problemu

Zauważono problemy praktyczne związane z kapitalizowaniem kosztów finansowania zewnętrznego. Przykładowo nie jest jasne, czy w przypadku budowy środka trwałego lub nieruchomości inwestycyjnej należy uznać, że grunt jest składnikiem aktywów niewymagającym dostosowania, co w konsekwencji oznacza, iż koszty finansowania zewnętrznego w odniesieniu do gruntu nie podlegają kapitalizacji, a kapitalizacji podlegać będą wyłącznie w odniesieniu nakładów na budowę.

Rekomendacja

a. Opis proponowanej zmiany

Proponowalibyśmy uregulowanie wskazanej powyżej kwestii na poziomie KSR - ustalenie kierunku regulacji wymaga dalszych dyskusji w gronie interesariuszy.

b. Uzasadnienie w przypadku rezygnacji z wprowadzenia zmian w danym obszarze problematycznym (jeśli wystąpią)

Nie dotyczy.

c. Wskazanie umiejscowienia w odpowiednim akcie prawnym i w jakim miejscu w strukturze

Uzupełnienie przepisów KSR 11.

d. Stanowiska odrębne, rozbieżności, decyzje do podjęcia (jeśli wystąpią)

Na tym etapie Projektu - nie dotyczy.

Zakres zmian [można zaznaczyć wiele obszarów]

- Wyodrębniona (samodzielna/ niezależna) zmiana w ramach Ustawy
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Standardu
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Rozporządzenia
- Zmiana Ustawy **oraz** obowiązujących Standardów, Rozporządzeń lub innych przepisów o rachunkowości
- Opracowanie nowego Standardu / Rozporządzenia
- Opracowanie Wytucznych Stosowania
- Zmiana w obrębie innych (nie dotyczących bezpośrednio rachunkowości) przepisach prawa*
- Konieczność opracowania skomplikowanych przepisów przejściowych
- Znaczący wpływ zmian na inne przepisy Ustawy
- Wydanie Komunikatu MF/ interpretacji w innej ustalonej formie

□ ...

**) Przepisy, których dotyczy zmiana będą wskazane w treści rekomendacji*

***) Szczegóły dotyczących tych przepisów przejściowych będą podane w treści rekomendacji, jeśli będzie to możliwe do sformułowania na tym etapie projektu]*

3.18.17. Prezentacja wkładów otrzymanych i niezarejestrowanych na dzień bilansowy

- Prezentacja wkładów otrzymanych i niezarejestrowanych na dzień bilansowy/Niski (6.8.48.)

Odwołanie do aktu prawnego

Art. 36 ust. 2 reguluje ujmowanie kapitału przez spółki.

Skrócony (syntetyczny) opis problemu

Art. 36 ust. 2 stanowi, że kapitał zakładowy spółek wykazuje się w wysokości określonej w umowie lub statucie i wpisanej w rejestrze sądowym. Niewniesione, lecz zadeklarowane wkłady kapitałowe ujmuje się jako należne wkłady na poczet kapitału. W Ustawie nie uregulowano natomiast w jaki sposób w ramach kapitału prezentować wkłady otrzymane, lecz niezarejestrowane na dzień bilansowy. W praktyce dodaje się w ramach kapitałów odrębną pozycję "kapitał wniesiony niezarejestrowany".

Rekomendacja

a. Opis proponowanej zmiany

Proponujemy doprecyzowanie w ramach art. 36 ust. 2, iż kapitały otrzymane lecz niezarejestrowanych na dzień bilansowy wykazuje się w odrębnej linii jako "kapitał wniesiony niezarejestrowany". W konsekwencji należałoby również uwzględnić wskazaną pozycję w strukturach xml.

b. Uzasadnienie w przypadku rezygnacji z wprowadzenia zmian w danym obszarze problematycznym (jeśli wystąpią)

Nie dotyczy.

c. Wskazanie umiejscowienia w odpowiednim akcie prawnym i w jakim miejscu w strukturze

Uzupełnienie przepisów Ustawy.

d. Stanowiska odrębne, rozbieżności, decyzje do podjęcia (jeśli wystąpią)

Nie dotyczy.

Zakres zmian [można zaznaczyć wiele obszarów]

- Wyodrębniona (samodzielna/ niezależna) zmiana w ramach Ustawy
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Standardu
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Rozporządzenia
- Zmiana Ustawy **oraz** obowiązujących Standardów, Rozporządzeń lub innych przepisów o rachunkowości
- Opracowanie nowego Standardu / Rozporządzenia
- Opracowanie Wytycznych Stosowania
- Zmiana w obrębie innych (nie dotyczących bezpośrednio rachunkowości) przepisach prawa*
- Konieczność opracowania skomplikowanych przepisów przejściowych
- Znaczący wpływ zmian na inne przepisy Ustawy
- Wydanie Komunikatu MF/ interpretacji w innej ustalonej formie
- ...

**) Przepisy, których dotyczy zmiana będą wskazane w treści rekomendacji*

***) Szczegóły dotyczących tych przepisów przejściowych będą podane w treści rekomendacji, jeśli będzie to możliwe do sformułowania na tym etapie projektu]*

3.18.18. Spójność Ustawy z innymi przepisami

- Spójność Ustawy z innymi przepisami/Wysoki (6.1.2.)

Odwołanie do aktu prawnego

Nie dotyczy.

Skrócony (syntetyczny) opis problemu

Podczas warsztatów interesariusze wskazywali, że Ustawa jako akt prawny powinna być spójna z przepisami innych gałęzi prawa. Istnieją pewne rozbieżności pomiędzy przepisami rachunkowymi oraz przepisami podatkowymi, które w praktyce generują znaczące koszty szczególnie w przypadku mniejszych podmiotów.

Ponadto wskazywano, że Ustawa nie reguluje w sposób wystarczający kategorii księgowej jaką jest zysk zatrzymany, co powoduje wątpliwości interpretacyjne w połączeniu z analizą regulacji zawartych w Kodeksie Spółek Handlowych.

Rekomendacja

a. Opis proponowanej zmiany

Spójność z przepisami podatkowymi

Proponowalibyśmy w ramach uproszczeń oraz uspoźnienia niektórych przepisów wprowadzić możliwość zastosowania regulacji podatkowych jako zasad rachunkowości (w zakresie wyceny i

klasyfikacji, tam gdzie będzie to możliwe, że zasady podatkowe nie będą stały w sprzeczności z zasadami Dyrektywy, lub też dla jednostek nie podlegających Dyrektywie). Przykłady potencjalnych uproszczeń w tym zakresie przedstawiono poniżej.

Nasze rekomendacje dotyczą przede wszystkim uproszczeń zasad rachunkowości dla jednostek mikro i małych. Nie odnosimy się w naszej rekomendacji do progów definiujących takie jednostki, gdyż jest to poza zakresem naszego projektu.

Poza wyodrębnieniem (na zasadach dotychczasowych jednostek mikro i małych) nie postulujemy wyodrębniania grupy jednostek średnich, gdyż nie wydaje się to konieczne. Rekomendujemy, aby zwolnienia dotyczące metod wyceny i prezentacji mające zastosowanie dla poszczególnych jednostek zostało uregulowane na poziomie Ustawy. Szczegółowy zakres ujawnień koniecznych do zastosowania dla poszczególnych jednostek byłby natomiast opisywany przez poszczególne standardy lub też przez standard dedykowany uproszczeniom lub też proponowany do utworzenia standard nt treści i układu sprawozdań finansowych.

Propozycja podejścia dla jednostek mikro:

- Jednostka mikro stosuje rachunkowość maksymalnie uproszczoną. Obowiązuje ją jeden konkretnie i szczegółowo opisany reżim dotyczący wyceny i ujawnień i ten reżim uproszczony jest obowiązkowy do zastosowania, jednostka nie ma możliwości wyboru swoich zasad rachunkowości. Co za tym idzie jednostka taka nie musi opisywać i ujawniać swoich zasad rachunkowości, gdyż będą one sprecyzowane w Ustawie.
- Zasady te powinny doprowadzić do takiej sytuacji, aby ograniczyć w maksymalny dostępny i zgodny z Dyrektywą sposób różnicę dla jednostek mikro pomiędzy rachunkowością, a zasadami podatkowymi. Wymagałoby to zatem zidentyfikowania takich obszarów w Ustawie, które obecnie wymagają zastosowania innych zasad wyceny niż zasady podatkowe i punktowe wskazanie uproszczeń możliwych do zastosowania przez jednostki mikro w tych obszarach.
- Jednocześnie zastosowanie niektórych uproszczeń polegających na stosowaniu zasad podatkowych mogłoby nie być spójne z zasadą memoriału oraz z zasadą ostrożności a także stać w sprzeczności z zasadą prawdziwego i rzetelnego przedstawiania stanu aktywów, pasywów oraz sytuacji finansowej i wyniku finansowego jednostki zawartymi w Dyrektywie. W tym kontekście należałoby zdecydować, czy uproszczenia te (i) mają być dostępne wyłącznie dla jednostek mikro nieobjętych przepisami Dyrektywy – dodając w ten sposób kolejną kategorię jednostek w Ustawie (jednostki mikro 'nie-dyrektywne'), (ii) czy też należałoby ograniczyć uproszczenie do w pełni zgodnych z wymogami naczelnymi zasad Dyrektywy.
- Ustawa wskazywałaby enumeratywnie jakie obszary i pozycje są uproszczone. Lista ta mogłaby zawierać np. następujące pozycje:
 - Amortyzacja jedynie wg stawek podatkowych;
 - Odpisy aktualizujące należności i zapasy zgodnie z zasadami podatkowymi;

- Tworzenie rezerw, w tym rezerw na świadczenia pracownicze czy rabaty jedynie zgodnie z zasadami podatkowymi;
 - Zastosowanie odpowiednich podatkowo kursów do wyceny pozycji w walutach obcych;
 - Podatkowa klasyfikacja i wycena leasingu;
 - Podatkowa wycena instrumentów finansowych do wartości godziwej;
 - Brak kalkulacji dotyczących podatku odroczonego.
- Stosując powyżej opisane uproszczenia jednostka mikro byłaby zobowiązana do ujawnienia czy skorzystała z wymienionych uproszczeń (czy dane zjawisko występuje czy nie występuje). Ujawnienie to mogłoby nawet być przedstawione w formie tabeli z odpowiednimi oznaczeniami TAK/NIE oraz uwzględnione w schemie.
 - Powyższe ujawnienia mogłyby się składać na opis zasad rachunkowości, który jest wymagany Dyrektywą również od jednostek małych.

Propozycja podejścia dla jednostek małych:

- Jednostki małe mogłyby stosować uproszczenia zaprojektowane dla jednostek mikro, ale nie musiałyby tego robić. Podobnie jak w przypadku jednostek mikro, jednostki małe również musiałaby podać informację o zastosowanych uproszczeniach. Ujawnienie to mogłoby podobnie jak w przypadku jednostek mikro być przedstawione w formie tabeli z odpowiednimi oznaczeniami TAK/NIE oraz uwzględnione w schemie.
- Jako minimum jednostki małe miałyby następujące opcje do zastosowania uproszczeń i mogłyby ujawniać w ten ustrukturyzowany sposób swoje podejście:
 - Zwolnienie miało zastosowanie i spółka z niego skorzystała;
 - Zwolnienie miało zastosowanie, ale spółka nie skorzystała (spółka zastosowała ogólne zasady rachunkowości).
- Jednostka prezentowałaby wtedy jakie podejście zastosowała dla poszczególnych pozycji sprawozdania finansowego. Do rozważenia w toku dalszych prac byłoby, czy w świetle Dyrektywy jednostka ma je podać: a) dla wszystkich pozycji sprawozdania finansowego, b) dla pozycji, dla których nie skorzystała z dopuszczalnego dla niej uproszczenia, czy c) dla pozycji dla których skorzystała z uproszczenia, czy też d) z poziomem szczegółowości jaki uzna za stosowny kierownik jednostki. Powyższe ujawnienia mogłyby się składać na opis zasad rachunkowości, który jest wymagany Dyrektywą również od jednostek małych.
- Uproszczenia dla jednostek małych mogłyby być stosowane wybiórczo, dla wybranych przez jednostkę pojedynczych pozycji aktywów / pasywów.

Propozycja podejścia dla pozostałych jednostek:

- Wszystkie pozostałe jednostki, niespełniające kryteriów jednostek mikro i małych, miałyby obowiązek zastosowania zasad rachunkowości na zasadach ogólnych, bez możliwości jakichkolwiek uproszczeń.

Spójność Ustawy z KSH - kapitały podlegające dystrybucji

Rekomendowane byłoby uregulowanie kwestii dotyczących tego, które z kategorii kapitałów podlegają, a które nie podlegają podziałowi (dystrybucji na rzecz udziałowców). W związku z tym warto byłoby zdefiniować pojęcie zysku zatrzymanego jako kategorii księgowej. Ewentualne zmiany w tym obszarze musiałyby zostać poprzedzone szerszą analizą i konsultacjami w szerokim gronie legislacyjnym, z uwagi na przekrojowy charakter tych zmian. Dodatkowo, w toku dalszych prac projektowych należałoby ustalić, w którym z istniejących aktów prawnych (Ustawa, KSH) należałoby uregulować wskazaną kwestię.

Proponowane poniżej zasady miałyby zastosowanie zarówno w odniesieniu do jednostek stosujących Ustawę jak i stosujących MSSF.

Proponowalibyśmy wprowadzenie następujących przepisów:

- Pozycje/ elementy podlegające podziałowi/ wypłaceniu (zdefiniowane łącznie jako kapitały dostępne do dystrybucji) obejmują kwoty osiągniętego zysku oraz inne kwoty korygujące kapitały własne, wynikające z transakcji i zdarzeń powstałych w ciągu okresu obrotowego, za wyjątkiem sald wynikających z transakcji zwiększających lub zmniejszających kapitały wynikających z:
 - (a) sald wynikających z transakcji z właścicielami oraz potencjalnymi przyszłymi właścicielami, przy czym przez właścicieli należy rozumieć posiadaczy instrumentów kapitałowych jednostki, a także korekty dotyczące tych sald;
 - (b) sald, które zgodnie ze stosowanymi przez jednostkę zasadami rachunkowości podlegają przeniesieniu do wyniku lub stanowią korektę wartości bilansowej aktywów/zobowiązań w okresach przyszłych w przypadku zaistnienia zdarzeń przewidzianych w tych przepisach;
 - (c) sald kapitałów, co do których specyficzne zasady rachunkowości odraczają możliwość powiększenia niepodzielnych lub zatrzymanych zysków do momentu zaistnienia zdarzeń przewidzianych w tych przepisach;
 - (d) części zysków, co do których:
 - (i) istnieją odrębne przepisy ograniczające możliwość dystrybucji; lub
 - (ii) umowa lub statut jednostki wymagają ich zatrzymania w jednostce lub ograniczają ich wypłatę właścicielom.

Przykłady ilustrujące wskazane powyżej zasady zamieszczono w Załączniku 9.

- Poprzez salda opisane w punktach (a) - (d) powyżej należy rozumieć kwoty wynikające bezpośrednio ze zdarzeń oraz transakcji a także powiązane z nimi kwoty odroczonego podatku dochodowego ujęte w kapitale.
- Ponieważ niektóre z kwot podlegających dystrybucji mogą mieć wartość ujemną powstaje pytanie, czy w takiej sytuacji spółka nie powinna uwzględnić ujemnych kwot w swojej zdolności dywidendowej. Naszą rekomendacją byłoby w związku z tym, aby nie tworzyć żadnego dodatkowego ograniczenia, natomiast doprecyzować, że nie można wypłacać żadnych kwot z puli składników podlegających dystrybucji, jeśli spowodowałoby to obniżenie całościowych kapitałów poniżej 50% kapitału zakładowego. W związku z tym proponowalibyśmy następujący zapis: Kwoty, które podlegają dystrybucji, mogą być wypłacone pod warunkiem, że nie spowoduje to naruszenia odrębnych przepisów dotyczących ograniczeń w wypłacie dywidendy.

b. Uzasadnienie w przypadku rezygnacji z wprowadzenia zmian w danym obszarze problematycznym (jeśli wystąpią)

Nie dotyczy na tym etapie prac.

c. Wskazanie umiejscowienia w odpowiednim akcie prawnym i w jakim miejscu w strukturze

W ramach odrębnego rozdziału Ustawy (zgodnie z rekomendacjami dotyczącymi Uporządkowania struktury Ustawy).

d. Stanowiska odrębne, rozbieżności, decyzje do podjęcia (jeśli wystąpią)

Nie dotyczy na tym etapie prac.

Zakres zmian [można zaznaczyć wiele obszarów]

- Wyodrębniona (samodzielna/ niezależna) zmiana w ramach Ustawy
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Standardu
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Rozporządzenia
- Zmiana Ustawy **oraz** obowiązujących Standardów, Rozporządzeń lub innych przepisów o rachunkowości
- Opracowanie nowego Standardu / Rozporządzenia
- Opracowanie Wytocznych Stosowania
- Zmiana w obrębie innych (nie dotyczących bezpośrednio rachunkowości) przepisach prawa*
- Konieczność opracowania skomplikowanych przepisów przejściowych
- Znaczący wpływ zmian na inne przepisy Ustawy
- Wydanie Komunikatu MF/ interpretacji w innej ustalonej formie
- ...

**) Przepisy, których dotyczy zmiana będą wskazane w treści rekomendacji*

***) Szczegóły dotyczących tych przepisów przejściowych będą podane w treści rekomendacji, jeśli będzie to możliwe do sformułowania na tym etapie projektu]*

3.18.19. Uproszczenie przepisów dotyczących konwersji na kapitał

- Uproszczenie przepisów dotyczących konwersji na kapitał/Niski (6.8.49.)

Odwołanie do aktu prawnego

Art. 36 ust. 2c reguluje kwestie zamiany dłużnych papierów wartościowych, zobowiązań i pożyczek na udziały.

Skrócony (syntetyczny) opis problemu

Przepisy art. 36 ust. 2c są, zdaniem niektórych użytkowników Ustawy, trudne w interpretacji.

Rekomendacja

a. Opis proponowanej zmiany

Proponujemy uproszczenie przepisów art. 36 ust. 2c poprzez zastąpienie całego opisu dotyczącego tego, jakie kwoty wykazuje się w przypadku zamiany instrumentów dłużnych na kapitał, stwierdzeniem iż kapitał wykazuje się w wartości odpowiadającej wartości bilansowej (tj. w zamortyzowanym koszcie) dłużnych papierów wartościowych ustalonej zgodnie z wymogami Ustawy/ Rozporządzenia o instrumentach finansowych na moment bezpośrednio poprzedzający datę konwersji.

b. Uzasadnienie w przypadku rezygnacji z wprowadzenia zmian w danym obszarze problematycznym (jeśli wystąpią)

Nie dotyczy.

c. Wskazanie umiejscowienia w odpowiednim akcie prawnym i w jakim miejscu w strukturze

Modyfikacja przepisów Ustawy.

d. Stanowiska odrębne, rozbieżności, decyzje do podjęcia (jeśli wystąpią)

Nie dotyczy.

Zakres zmian [można zaznaczyć wiele obszarów]

- Wyodrębniona (samodzielna/ niezależna) zmiana w ramach Ustawy
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Standardu
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Rozporządzenia
- Zmiana Ustawy **oraz** obowiązujących Standardów, Rozporządzeń lub innych przepisów o rachunkowości

- Opracowanie nowego Standardu / Rozporządzenia
- Opracowanie Wytycznych Stosowania
- Zmiana w obrębie innych (nie dotyczących bezpośrednio rachunkowości) przepisach prawa*
- Konieczność opracowania skomplikowanych przepisów przejściowych
- Znaczący wpływ zmian na inne przepisy Ustawy
- Wydanie Komunikatu MF/ interpretacji w innej ustalonej formie
- ...

**) Przepisy, których dotyczy zmiana będą wskazane w treści rekomendacji*

****) Szczegóły dotyczących tych przepisów przejściowych będą podane w treści rekomendacji, jeśli będzie to możliwe do sformułowania na tym etapie projektu]*

3.18.20. Ujmowanie zobowiązania z tytułu uchwalonej dywidendy

- Ujmowanie zobowiązania z tytułu uchwalonej dywidendy/Niski (6.8.47.)

Odwołanie do aktu prawnego

Brak przepisów w tym zakresie.

Skrócony (syntetyczny) opis problemu

W Ustawie brakuje wytycznych dotyczących momentu ujęcia zobowiązania z tytułu uchwalonej dywidendy dla wspólników, w tym także zaliczki na poczet dywidendy. Istnieją wątpliwości użytkowników Ustawy, czy odpowiednim momentem rozpoznania zobowiązania bądź rezerwy jest zatwierdzenie dywidendy przez Zgromadzenie Wspólników, czy też jej wypłata, a może jakiś inny moment.

Rekomendacja

a. Opis proponowanej zmiany

Proponujemy uregulowanie w Ustawie w sposób szczegółowy momentu ujęcia zobowiązania z tytułu dywidendy i jej rozliczenia zaliczkowego. Sugerujemy, aby zobowiązanie z tytułu dywidendy powstawało na moment podjęcia przez odpowiedni organ zatwierdzający uchwały o sposobie podziału zysku (lub spełniania wymogów wynikających z KSH - w przypadku dywidendy zaliczkowej), wykazanego w zatwierdzonym sprawozdaniu finansowym. Jeżeli w trakcie roku wypłacane były zaliczki na poczet dywidendy, proponujemy aby wskazać, że spółka rozpoznaje kapitał rezerwowy z tytułu zaliczkowej wypłaty dywidendy, który miałby wartość ujemną odpowiadającą wartości wypłaconych zaliczek, a następnie rozlicza tak utworzony kapitał rezerwowy w momencie podjęcia przez odpowiedni organ zatwierdzający uchwały o sposobie podziału zysku jednorazowo, na koniec roku.

b. Uzasadnienie w przypadku rezygnacji z wprowadzenia zmian w danym obszarze problematycznym (jeśli wystąpią)

Nie dotyczy.

c. Wskazanie umiejscowienia w odpowiednim akcie prawnym i w jakim miejscu w strukturze

Nowy zapis w Ustawie w obszarze dotyczącym wyceny zobowiązań i rezerw.

d. Stanowiska odrębne, rozbieżności, decyzje do podjęcia (jeśli wystąpią)

Nie dotyczy.

Zakres zmian [można zaznaczyć wiele obszarów]

- Wyodrębniona (samodzielna/ niezależna) zmiana w ramach Ustawy
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Standardu
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Rozporządzenia
- Zmiana Ustawy **oraz** obowiązujących Standardów, Rozporządzeń lub innych przepisów o rachunkowości
- Opracowanie nowego Standardu / Rozporządzenia
- Opracowanie Wytocznych Stosowania
- Zmiana w obrębie innych (nie dotyczących bezpośrednio rachunkowości) przepisach prawa*
- Konieczność opracowania skomplikowanych przepisów przejściowych
- Znaczący wpływ zmian na inne przepisy Ustawy
- Wydanie Komunikatu MF/ interpretacji w innej ustalonej formie
- ...

**) Przepisy, których dotyczy zmiana będą wskazane w treści rekomendacji*

***) Szczegóły dotyczących tych przepisów przejściowych będą podane w treści rekomendacji, jeśli będzie to możliwe do sformułowania na tym etapie projektu]*

3.18.21. Roszczenie o wniesienie dopłat

- Roszczenie o wniesienie dopłat/Niski (6.8.51.)

Odwołanie do aktu prawnego

Przepisy zawarte w art. 36 ust. 2e regulują kwestie dopłat wspólników.

Skrócony (syntetyczny) opis problemu

Ustawa wskazuje, że uchwalone, lecz niewniesione dopłaty wykazuje się w dodatkowej pozycji kapitałów własnych jako kwotę ujemną "Należne dopłaty na poczet kapitału rezerwowego", tymczasem taka operacja powoduje raczej powstanie roszczenia spółki (aktywa).

Rekomendacja

a. Opis proponowanej zmiany

Proponujemy, aby w przypadku gdy uchwalenie dopłat powoduje powstanie roszczenia spółki o wniesienie dopłat przez wspólników, kwoty takie wykazywane były w aktywach, co dodatkowo byłoby spójne z ujmowaniem zadeklarowanych lecz niewniesionych wkładów kapitałowych wynikającym z przepisów art. 36 ust. 2 Ustawy.

b. Uzasadnienie w przypadku rezygnacji z wprowadzenia zmian w danym obszarze problematycznym (jeśli wystąpią)

Nie dotyczy.

c. Wskazanie umiejscowienia w odpowiednim akcie prawnym i w jakim miejscu w strukturze

Modyfikacja przepisów Ustawy.

d. Stanowiska odrębne, rozbieżności, decyzje do podjęcia (jeśli wystąpią)

Nie dotyczy.

Zakres zmian [można zaznaczyć wiele obszarów]

- Wyodrębniona (samodzielna/ niezależna) zmiana w ramach Ustawy
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Standardu
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Rozporządzenia
- Zmiana Ustawy **oraz** obowiązujących Standardów, Rozporządzeń lub innych przepisów o rachunkowości
- Opracowanie nowego Standardu / Rozporządzenia
- Opracowanie Wytocznych Stosowania
- Zmiana w obrębie innych (nie dotyczących bezpośrednio rachunkowości) przepisach prawa*
- Konieczność opracowania skomplikowanych przepisów przejściowych
- Znaczący wpływ zmian na inne przepisy Ustawy
- Wydanie Komunikatu MF/ interpretacji w innej ustalonej formie
- ...

**) Przepisy, których dotyczy zmiana będą wskazane w treści rekomendacji*

***) Szczegóły dotyczących tych przepisów przejściowych będą podane w treści rekomendacji, jeśli będzie to możliwe do sformułowania na tym etapie projektu]*

3.18.22. Rozliczanie dotacji

- Rozliczanie dotacji/Średni (6.8.60.)

Odwołanie do aktu prawnego

Przepisy art. 41 ust. 1 pkt 2) oraz ust. 2 regulują ujęcie środków pieniężnych otrzymanych na sfinansowanie nabycia lub wytworzenia środków trwałych.

Skrócony (syntetyczny) opis problemu

Przepis art. 41 ust. 1 pkt 2 jest bardzo ogólny (tj. mówi o środkach pieniężnych otrzymanych na sfinansowanie nabycia lub wytworzenie środków trwałych, w tym także środków trwałych w budowie oraz prac rozwojowych), ale nie wskazuje od kogo są te środki otrzymane.

Brakuje też uregulowań, jak postąpić w sytuacji, gdy otrzymana dotacja przewyższa wartość środka trwałego.

Ponadto brakuje ujęcia opłaty przyłączeniowej przez wykonawcę przyłącza (w związku z umową z kontrahentem o dostawę ciepła, energii).

Rekomendacja

a. Opis proponowanej zmiany

Proponujemy modyfikację powyższych przepisów w taki sposób, aby ich stosowanie było ograniczone do środków otrzymywanych od organów państwowych, instytucji rządowych, agencji rządowych oraz analogicznych organów lokalnych (samorządowych), krajowych lub międzynarodowych.

W przypadku innych darowizn otrzymanych, należałoby ocenić czy z otrzymanej darowizny wynikają określone obowiązki. Jeśli takie obowiązki występują to darowiznę należałoby ująć jako zobowiązanie, w przeciwnym razie dokonać jej rozliczenia przez wynik finansowy.

W przypadku darowizn otrzymanych od stron powiązanych, taką darowiznę należy ująć jako zwiększenie kapitałów.

b. Uzasadnienie w przypadku rezygnacji z wprowadzenia zmian w danym obszarze problematycznym (jeśli wystąpią)

Zagadnienie ujęcia opłaty przyłączeniowej - przy założeniu obowiązkowego stosowania KSR ta kwestia powinna być ujmowana w oparciu o przepisy KSR 15.

c. Wskazanie umiejscowienia w odpowiednim akcie prawnym i w jakim miejscu w strukturze

Modyfikacja przepisów Ustawy.

d. Stanowiska odrębne, rozbieżności, decyzje do podjęcia (jeśli wystąpią)

Nie dotyczy.

Zakres zmian [można zaznaczyć wiele obszarów]

Wyodrębniona (samodzielna/ niezależna) zmiana w ramach Ustawy

- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Standardu
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Rozporządzenia
- Zmiana Ustawy **oraz** obowiązujących Standardów, Rozporządzeń lub innych przepisów o rachunkowości
- Opracowanie nowego Standardu / Rozporządzenia
- Opracowanie Wytycznych Stosowania
- Zmiana w obrębie innych (nie dotyczących bezpośrednio rachunkowości) przepisach prawa*
- Konieczność opracowania skomplikowanych przepisów przejściowych
- Znaczący wpływ zmian na inne przepisy Ustawy
- Wydanie Komunikatu MF/ interpretacji w innej ustalonej formie
- ...

**) Przepisy, których dotyczy zmiana będą wskazane w treści rekomendacji*

****) Szczegóły dotyczących tych przepisów przejściowych będą podane w treści rekomendacji, jeśli będzie to możliwe do sformułowania na tym etapie projektu]*

3.18.23. Przychody z usług o terminie realizacji poniżej 6 miesięcy

- Przychody z usług o terminie realizacji poniżej 6 miesięcy/Średni (6.8.65.)

Odwołanie do aktu prawnego

Przepisy zawarte w art. 3 ust. 1 pkt 30) zawierają definicje przychodów oraz zysków. Natomiast art. 34a ust. 1 reguluje kwestie rozpoznania przychodów z wykonania niezakończonych usług.

Skrócony (syntetyczny) opis problemu

Ustawa zawiera bardzo ograniczone wytyczne dotyczące ujmowania przychodów (aktualnie częściowo uzupełnione przez KSR 15). Oprócz wyżej wskazanej definicji z art. 3, w Ustawie znajdują się wyłącznie dwa artykuły dotyczące ujęcia kontraktów długoterminowych – art. 34a-34d). Przepisy te mają zastosowanie do umów z terminem realizacji powyżej 6 miesięcy, natomiast Ustawa nie zawiera wytycznych dotyczących ujęcia księgowego usług o okresie realizacji do 6 miesięcy.

Brak bardziej precyzyjnych uregulowań w Ustawie może powodować, że w niektórych sytuacjach może dochodzić do ujmowania przychodów przedwcześnie np. w momencie wystawienia faktury.

Rekomendacja

a. Opis proponowanej zmiany

Proponujemy rozważenie dwóch możliwych opcji zmian:

Opcja 1: Wskazanie w Krajowym Standardzie Rachunkowości Nr 3 „Niezakończone usługi budowlane” (“KSR 3”), iż jego zasady stosuje się również odpowiednio do innych usług, w tym krótkoterminowych.

Opcja 2: Usunięcie przepisu o 6 miesiącach z art. 34a-34d Ustawy z równoczesnym wprowadzeniem uproszczenia polegającego na tym, iż w przypadku usług poniżej 6 miesięcy przychód i koszt ujmuje się jednorazowo w rachunku zysków i strat w momencie zakończenia usługi lub też przychód jest rozpoznawany tylko w takiej wysokości, w jakiej nastąpiło wykonanie usługi, ale nie wyższej niż kwoty wystawionych faktur.

b. Uzasadnienie w przypadku rezygnacji z wprowadzenia zmian w danym obszarze problematycznym (jeśli wystąpią)

Nie dotyczy.

c. Wskazanie umiejscowienia w odpowiednim akcie prawnym i w jakim miejscu w strukturze

W przypadku wyboru opcji 1 - modyfikacja przepisów KSR 3, w przypadku wyboru opcji 2 - modyfikacja zapisów Ustawy.

d. Stanowiska odrębne, rozbieżności, decyzje do podjęcia (jeśli wystąpią)

W związku z tym, iż proponujemy dwie alternatywne opcje rozwiązania wskazanego problemu, na dalszym etapie projektu jedna z nich powinna zostać wybrana jako preferowana.

Zakres zmian [można zaznaczyć wiele obszarów]

- Wyodrębniona (samodzielna/ niezależna) zmiana w ramach Ustawy
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Standardu
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Rozporządzenia
- Zmiana Ustawy **oraz** obowiązujących Standardów, Rozporządzeń lub innych przepisów o rachunkowości
- Opracowanie nowego Standardu / Rozporządzenia
- Opracowanie Wytycznych Stosowania
- Zmiana w obrębie innych (nie dotyczących bezpośrednio rachunkowości) przepisach prawa*
- Konieczność opracowania skomplikowanych przepisów przejściowych
- Znaczący wpływ zmian na inne przepisy Ustawy
- Wydanie Komunikatu MF/ interpretacji w innej ustalonej formie
- ...

**) Przepisy, których dotyczy zmiana będą wskazane w treści rekomendacji*

***) Szczegóły dotyczących tych przepisów przejściowych będą podane w treści rekomendacji, jeśli będzie to możliwe do sformułowania na tym etapie projektu]*

3.18.24. Programy motywacyjne

- Programy motywacyjne/Średni (6.8.69.)

Odwołanie do aktu prawnego

Brak regulacji w tym zakresie.

Skrócony (syntetyczny) opis problemu

Brak jest uregulowań dla kwestii programów motywacyjnych dla kadry kierowniczej (innych niż świadczenia otrzymywane w formie środków pieniężnych), a także płatności z tytułu zakazu konkurencji.

Rekomendacja

a. Opis proponowanej zmiany

Rekomendujemy dodanie stosownych przepisów do rozdziału 4 Ustawy, stanowiących, że jeżeli osoba świadcząca pracę lub usługi otrzymuje korzyści w postaci instrumentów kapitałowych spółki to wartość godziwa otrzymanej korzyści jest rozpoznawana w rachunku zysków i strat w okresie, w którym usługi te były świadczone w korespondencji z kapitałem. Pozostałe szczegółowe kwestie mogłyby być rozwiązane w standardzie.

b. Uzasadnienie w przypadku rezygnacji z wprowadzenia zmian w danym obszarze problematycznym (jeśli wystąpią)

Nie dotyczy.

c. Wskazanie umiejscowienia w odpowiednim akcie prawnym i w jakim miejscu w strukturze

Uzupełnienie przepisów Ustawy oraz opracowanie nowego standardu dotyczącego świadczeń pracowniczych.

d. Stanowiska odrębne, rozbieżności, decyzje do podjęcia (jeśli wystąpią)

Nie dotyczy.

Zakres zmian [można zaznaczyć wiele obszarów]

- Wyodrębniona (samodzielna/ niezależna) zmiana w ramach Ustawy
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Standardu
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Rozporządzenia
- Zmiana Ustawy **oraz** obowiązujących Standardów, Rozporządzeń lub innych przepisów o rachunkowości
- Opracowanie nowego Standardu / Rozporządzenia
- Opracowanie Wytucznych Stosowania

- Zmiana w obrębie innych (nie dotyczących bezpośrednio rachunkowości) przepisach prawa*
- Konieczność opracowania skomplikowanych przepisów przejściowych
- Znaczący wpływ zmian na inne przepisy Ustawy
- Wydanie Komunikatu MF/ interpretacji w innej ustalonej formie
- ...

**) Przepisy, których dotyczy zmiana będą wskazane w treści rekomendacji*

***) Szczegóły dotyczących tych przepisów przejściowych będą podane w treści rekomendacji, jeśli będzie to możliwe do sformułowania na tym etapie projektu]*

3.18.25. Brak definicji transakcji i salda

- Brak definicji transakcji i salda/Niski (6.11.4.)

Odwołanie do aktu prawnego

Brak.

Skrócony (syntetyczny) opis problemu

Podczas warsztatów z interesariuszami zgłoszony został problem, że Ustawa nie zawiera definicji transakcji i definicji salda, co może mieć znaczenie np. dla ujawnień w obszarze transakcji z jednostkami powiązаныmi lub dla zapisu, że księgi rachunkowe otwiera się na dzień wystąpienia pierwszej transakcji.

Rekomendacja

a. Opis proponowanej zmiany

Nie dotyczy.

b. Uzasadnienie w przypadku rezygnacji z wprowadzenia zmian w danym obszarze problematycznym (jeśli wystąpią)

Nie proponujemy wprowadzenia definicji salda oraz transakcji, ponieważ nie identyfikujemy problemu związanego interpretacją przepisów w obszarach potwierdzania sald i transakcji przy inwentaryzacji rozrachunków czy ujawniania sald/ transakcji w sprawozdaniu finansowym przez jednostki. Rekomendacje w obszarach 3.5.6 oraz 3.18.26 powinny zaadresować problem zgłaszany przez interesariuszy.

c. Wskazanie umiejscowienia w odpowiednim akcie prawnym i w jakim miejscu w strukturze

Nie dotyczy.

d. Stanowiska odrębne, rozbieżności, decyzje do podjęcia (jeśli wystąpią)

Nie dotyczy.

Zakres zmian [można zaznaczyć wiele obszarów]

- Wyodrębniona (samodzielna/ niezależna) zmiana w ramach Ustawy
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Standardu
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Rozporządzenia
- Zmiana Ustawy **oraz** obowiązujących Standardów, Rozporządzeń lub innych przepisów o rachunkowości
- Opracowanie nowego Standardu / Rozporządzenia
- Opracowanie Wytucznych Stosowania
- Zmiana w obrębie innych (nie dotyczących bezpośrednio rachunkowości) przepisach prawa*
- Konieczność opracowania skomplikowanych przepisów przejściowych
- Znaczący wpływ zmian na inne przepisy Ustawy
- Wydanie Komunikatu MF/ interpretacji w innej ustalonej formie
- Nie dotyczy – zrezygnowano z wprowadzania zmian

**) Przepisy, których dotyczy zmiana będą wskazane w treści rekomendacji*

****) Szczegóły dotyczących tych przepisów przejściowych będą podane w treści rekomendacji, jeśli będzie to możliwe do sformułowania na tym etapie projektu]*

3.18.26. Jednostki powiązane

- Transakcje z jednostkami powiązanymi/Średni (6.3.8.)
- Prezentacja transakcji z jednostkami powiązanymi/Średni (6.3.21.)
- Doprecyzowanie definicji „jednostek powiązanych”/Średni (6.5.4.)
- Definicje jednostek powiązanych/Średni (6.11.5.)

Odwołanie do aktu prawnego

Załącznik 1, Dodatkowe informacje i objaśnienia: ust. 5 pkt 2) wskazuje, iż jednostka jest zobowiązana do ujawnienia transakcji z ze **stronami powiązanymi** (podmiotami powiązanymi w rozumieniu MSSF) tylko w sytuacji, gdy transakcje te są zawarte na warunkach innych niż rynkowe.

Równocześnie Załącznik 1, Dodatkowe informacje i objaśnienia: ust. 7 pkt 2) (a także ‘wzory’ bilansu oraz rachunku zysków i strat) wymagają ujawnienia przez jednostkę określonych informacji o transakcjach i saldach z jednostkami powiązanymi, które są z kolei wąsko zdefiniowane w art. 3 ust 1 pkt 43) jako jednostki wchodzące w skład danej grupy kapitałowej.

W Dyrektywie rozróżnia się jednostki powiązane ('affiliated undertakings'), obejmujących podmioty należące do grupy, od podmiotów powiązanych ('related parties') zdefiniowanych zgodnie z MSSF.

Skrócony (syntetyczny) opis problemu

Definicja jednostki powiązanej jest wąska i ogranicza się do jednostek wchodzących w skład grupy kapitałowej, a dodatkowo dotyczy wyłącznie spółek prawa handlowego. Może to powodować wątpliwości, w jaki sposób interpretować pojęcie "spółki prawa handlowego" w przypadku podmiotów zagranicznych. Dodatkowo z definicji wyłączone są osoby fizyczne.

Z kolei ujawnieniu w sprawozdaniu finansowym podlegają tylko te transakcje ze stronami powiązanymi, które nie zostały zawarte na warunkach rynkowych. W rezultacie mogą zostać nieujawnione istotne transakcje ze znaczącym inwestorem lub udziałowcem będącym osobą fizyczną (jeśli były zawarte na warunkach rynkowych), podczas gdy informacje takie mogą być istotne dla oceny sytuacji finansowej jednostki. Duża część transakcji ze stronami powiązanymi może nie być objęta zakresem wymaganych ujawnień.

Istnieją wątpliwości dotyczące interpretacji wymogów ujawniania informacji na temat transakcji z jednostkami powiązanymi, tzn. czy informacje o transakcjach z jednostkami powiązanymi należy prezentować dla każdej jednostki osobno (wraz z podaniem nazwy jednostki) czy też wyłącznie zbiorczo, w sposób zagregowany.

Dodatkowo, pojęcia 'strony powiązane' oraz 'jednostki powiązane' mogą być mylące dla użytkowników Ustawy.

Rekomendacja

a. Opis proponowanej zmiany

Proponujemy wprowadzenie następujących zmian:

- Wprowadzenie definicji strony powiązanej (analogicznie jak w Międzynarodowym Standardzie Rachunkowości 24 "Ujawnianie informacji na temat podmiotów powiązanych" - "MSR 24") zamiast jednostki powiązanej;
- Wprowadzenie wymogu ujawniania transakcji ze stronami powiązanymi, niezależnie od tego czy zostały zawarte na warunkach rynkowych czy nie, mając na uwadze fakt, że stanowiłoby to dodatkowe obciążenie dla jednostek;
- Uzupełnienie zapisu o informację o sposobie prezentacji informacji o transakcjach z jednostkami powiązanymi, tj. rekomendowana byłby prezentacja w sposób zagregowany ale w rozróżnieniu na rodzaj jednostek (relacji powiązania), osobno byłby prezentowane transakcje z podmiotem dominującym a osobno z jednostkami powiązanymi ale bez rozbicia na poszczególne transakcje z poszczególną jednostką (analogicznie jak w MSR 24).
- Dodatkowo transakcje powinny zostać pogrupowane ze względu na podobieństwo w naturze transakcji ("similar nature" analogicznie jak w MSR 24).

- Rozważenie zmiany nazwy na określenie lepiej oddające charakter terminu 'affiliated undertakings', których wyodrębnienie na bilansie i rachunku zysków i strat jest wymagane Ustawą (w oparciu o Dyrektywę), gdyż obecnie stosowany termin jednostki powiązane wprowadza niejasności. W toku dyskusji pojawiły się propozycje wykorzystania terminu anglojęzycznego 'affiliated undertakings' lub stworzenia innego terminu, który nie będzie miał asocjacji do terminu 'strona powiązana'. Przykładem takiego terminu może być 'jednostki wchodzące w skład powiązanej grupy kapitałowej'.

b. Uzasadnienie w przypadku rezygnacji z wprowadzenia zmian w danym obszarze problematycznym (jeśli wystąpią)

Nie dotyczy.

c. Wskazanie umiejscowienia w odpowiednim akcie prawnym i w jakim miejscu w strukturze

Uzupełnienie przepisów Ustawy.

d. Stanowiska odrębne, rozbieżności, decyzje do podjęcia (jeśli wystąpią)

Nie dotyczy.

Zakres zmian [można zaznaczyć wiele obszarów]

- Wyodrębniona (samodzielna/ niezależna) zmiana w ramach Ustawy
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Standardu
- Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Rozporządzenia
- Zmiana Ustawy **oraz** obowiązujących Standardów, Rozporządzeń lub innych przepisów o rachunkowości
- Opracowanie nowego Standardu / Rozporządzenia
- Opracowanie Wytocznych Stosowania
- Zmiana w obrębie innych (nie dotyczących bezpośrednio rachunkowości) przepisach prawa*
- Konieczność opracowania skomplikowanych przepisów przejściowych
- Znaczący wpływ zmian na inne przepisy Ustawy
- Wydanie Komunikatu MF/ interpretacji w innej ustalonej formie
- ...

**) Przepisy, których dotyczy zmiana będą wskazane w treści rekomendacji*

***) Szczegóły dotyczących tych przepisów przejściowych będą podane w treści rekomendacji, jeśli będzie to możliwe do sformułowania na tym etapie projektu]*

4. Wstępny plan przejścia (Initial transition plan)

W niniejszym rozdziale opisano wysokopoziomowy plan przejścia od stanu obecnego przepisów prawa (sytuacji "AS IS") do proponowanego stanu docelowego ("TO BE"), który obejmuje nakreślenie strategii i kroków, jakie należy wykonać, aby płynnie przejść od istniejących ram prawnych do zreformowanych.

1. Zdefiniowanie potrzeby reformy w istniejącym systemie prawnym. Ten krok został wykonany przed rozpoczęciem Projektu.
2. Identyfikacja kluczowych interesariuszy. Ten krok został wykonany przed rozpoczęciem Projektu.
3. Ocena obowiązującego prawa: analizę istniejących ram prawnych, mocne i słabe strony oraz identyfikacja obszarów wymagające reformy z uwzględnieniem informacji zwrotnych od zainteresowanych stron i opinii ekspertów. Ten krok został wykonany w fazie II Projektu.
4. Analiza porównawcza wybranych kwestii w wybranych krajach UE. Ten krok został wykonany w fazie III Projektu.
5. Opracowanie propozycji nowych ram prawnych: określenie kluczowych elementy zreformowanego prawa, sugerowane zmiany i ulepszenia, wraz z określeniem uzasadnienia, cel i zasady stojące za proponowaną zmianami - tam gdzie było to zasadne i nie wynikało wprost z samej treści zmiany. Ten krok został wykonany w fazie IV Projektu.
6. Budowanie świadomości społecznej i konsultacje (częściowo wykonywane w trakcie Projektu) - celem tego kroku jest informowanie interesariuszy o proponowanych zmianach w ramach ustalonych mechanizmów oraz konsultacje z interesariuszami w celu zapewnienia włączenia i przejrzystości.
7. Ocena wszystkich propozycji w tym opcjonalnych - akceptacja co do wdrożenia, lub decyzja, że nie będą wdrażane - między fazą IV a V Projektu.

Ten krok został zainicjowany w Fazie IV - w toku konsultacji z interesariuszami, zrezygnowano z wdrożenia części rekomendacji, co znalazło odzwierciedlenie w niniejszym raporcie.

Zakładamy, że większość ujętych w Raporcie rekomendacji zostanie zaakceptowana, gdyż były one na bieżąco konsultowane zarówno z Beneficjentem, jak i kluczowymi interesariuszami.

W ramach tego kroku należy w szczególności podjąć decyzję o docelowej strukturze prawa (w szczególności jaki poziom ma mieć standard, czy będzie miał on formę rozporządzenia) oraz ocenić każdą rekomendację co do poziomu zaadresowania jej w docelowej strukturze.

8. Podjęcie decyzji dotyczącej zmiany statusu prawnego Komitetu Standardów Rachunkowości - w zależności od decyzji podjętych co do docelowej struktury prawa.
9. Opracowanie planu przygotowania projektu nowych przepisów prawnych i standardów (wraz z identyfikacją zasobów niezbędnych do przygotowania projektu przepisów i przypisaniem ról i odpowiedzialności dla poszczególnych grup specjalistów z dziedziny prawa, rachunkowości i podatków). Elementy tego kroku zostaną wykonane w ramach Fazy VI Projektu).
10. Komunikacja z interesariuszami - w ramach Fazy VII Projektu zostaną przygotowane materiały, które będą mogły być wykorzystane w tym kroku.
11. Proces legislacyjny (zgodnie z aktualnymi wytycznymi Rządowego Centrum Legislacji, lub innego organu właściwego dla procesu legislacji w momencie gdy planowana reforma dojdzie do tego etapu):
 - a. Wniosek o wprowadzenie projektu ustawy do wykazu prac legislacyjnych Rady Ministrów.
 - b. Sporządzenie tekstu projektu ustawy. Raporty z Fazy IV i V będą mogły stanowić częściowy wkład w przygotowanie tego kroku.
 - c. Sporządzenie uzasadnienia projektu.
 - i. Część "właściwa" uzasadnieniu projektu - m.in. wyjaśnienie potrzeby i celu wydania aktu, przedstawienie rzeczywistego (faktycznego) stanu, wskazanie różnic pomiędzy dotychczasowym a projektowanym stanem prawnym (w tym z przewidywanych skutków prawnych wejścia Ustawy w życie). Raporty z Fazy II, IV i V będą mogły stanowić częściowy wkład w przygotowanie tego kroku.
 - ii. Ocena Skutków Regulacji (OSR).
 - d. Konsultacje:
 - i. Identyfikacja podmiotów, którym należy przedstawić projekt w ramach uzgodnień, w ramach konsultacji publicznych i w ramach opiniowania.

Konsultacje publiczne powinny być prowadzone na każdym etapie prac nad projektowanym rozwiązaniem oraz, aby proces konsultacji rozpoczynał się na możliwie wczesnym etapie, w szczególności już w

fazie koncepcyjnej (tzw. pre-konsultacje) - co miało miejsce już od początkowych faz Projektu (Faza II). Rekomendowane jest stosowanie zróżnicowanych metod zasięgnięcia opinii.

- ii. Przedstawienie projektu i udostępnianie dokumentów podmiotom wybranym do etapu konsultacji.
- iii. Analiza odrębnych stanowisk.
- iv. Konferencja uzgodnieniowa.
- v. Zmiany w tekście projektu ustawy (na podstawie stanowisk oraz ustaleń przyjętych w toku uzgodnień, konsultacji publicznych lub opiniowania projektu albo na podstawie stanowisk oraz ustaleń przyjętych w toku konferencji uzgodnieniowej lub konferencji z udziałem podmiotów, które zgłosiły uwagi do projektu w ramach konsultacji publicznych).
- vi. Ponowna akceptacja projektu (jeśli będzie potrzebna po etapie konsultacji).

12. Szkolenia - analiza potrzeby opracowania programów szkoleniowych w celu zapewnienia, że odpowiednie grupy interesariuszy (np. prawnicy, organy nadzoru, organy skarbowe, biegli rewidenci i inne zainteresowane strony) są dobrze zaznajomione z nowymi ramami prawnymi.
13. Opracowanie Harmonogramu wdrożenia: określenie najważniejszych etapów i planowanych terminów. Materiały opracowane w ramach VI Fazy Projektu będą mogły częściowo służyć za bazę do prac nad tym krokiem.
14. Zaplanowanie monitorowania i oceny: ustanowienie mechanizmów monitorowania i oceny wpływu reformy.
15. Rozważanie czy konieczne jest zaplanowanie pomocy i wsparcia prawnego dla podmiotów dotkniętym reformą.
16. Skierowanie projektu ustawy do Sejmu lub projektu rozporządzenia do podpisu przez Prezesa Rady Ministrów.
17. Wdrożenie.
18. Ewaluacja prawa ex post - ewaluacja funkcjonowania aktu prawnego w celu ustalenia:
 - a. czy cele regulacji zostały osiągnięte,
 - b. jakie wystąpiły skutki aktu prawnego, w tym skutki niepożądane,

- c. ocena, czy problemy, które były przyczyną wprowadzenia aktu prawnego zostały rzeczywiście rozwiązane, oraz czy dany akt prawny funkcjonuje prawidłowo, czy wymaga nowelizacji.

19. Nowelizacja (jeśli będzie to uzasadnione).

Naszym zaleceniom zostanie przypisany poziom złożoności (zielony – łatwy; żółty – średni i czerwony – trudny) w oparciu o nasze doświadczenie i pierwszą ocenę czasu i kosztów wymaganych do wypełnienia istniejącej luki.

Zakres zmian	Poziom złożoności	Komentarz
Wyodrębniona (samodzielna/ niezależna) zmiana w ramach Ustawy	Łatwy	Samodzielne, niezależne zmiany w ramach Ustawy, Rozporządzenia lub Standardu wymagać będą stosunkowo najniższego zaangażowania
Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Standardu	Łatwy	
Samodzielna zmiana w ramach istniejącego Rozporządzenia	Łatwy	
Zmiana Ustawy oraz obowiązujących Standardów, Rozporządzeń lub innych przepisów o rachunkowości	Trudny	
Opracowanie nowego Standardu / Rozporządzenia	Trudny	Opracowanie nowego Standardu wymaga znaczących nakładów czasu i zaangażowania ze strony
Opracowanie Wytycznych Stosowania	Średni	
Zmiana w obrębie innych (nie dotyczących bezpośrednio rachunkowości) przepisach prawa	Średni	
Konieczność opracowania skomplikowanych przepisów przejściowych	Trudny	
Znaczący wpływ zmian na inne przepisy Ustawy	Średni	
Wydanie Komunikatu MF/ interpretacji w innej ustalonej formie	Średni	

5. Załączniki

Załącznik 1 - Wykaz stosowanych skrótów

AFI	Alternatywne Fundusze Inwestycyjne
ASI	Alternatywne Spółki Inwestycyjne
CIT	Podatek od dochodów osób prawnych (ang. Corporate Income Tax)
DG REFORM	Dyrekcja Generalna Komisji Europejskiej ds. Wspierania Reform Strukturalnych
Dyrektywa ws rocznych sprawozdań finansowych, Dyrektywa	Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2013/34/UE z dnia 26 czerwca 2013 r. w sprawie rocznych sprawozdań finansowych, skonsolidowanych sprawozdań finansowych i powiązanych sprawozdań niektórych rodzajów jednostek, zmieniająca dyrektywę Parlamentu Europejskiego i Rady 2006/43/WE oraz uchylająca dyrektywy Rady 78/660/EWG i 83/349/EWG
JPK	Jednolity Plik Kontrolny – księgi i dokumenty księgowo prowadzone za pomocą programów komputerowych w odpowiednim formacie, przekazywane na żądanie organu podatkowego (wprowadzony art. 193a Ordynacji podatkowej)
JPK_KR	Jednolity Plik Kontrolny dla ksiąg rachunkowych
JPK_MAG	Jednolity Plik Kontrolny dotyczący gospodarki magazynowej
KIMSF 21	Interpretacja Komitetu ds. Interpretacji Międzynarodowej Sprawozdawczości Finansowej 21 Opłaty
KRS	Krajowy Rejestr Sądowy
KSeF	Krajowy System e-Faktur
KSH	Kodeks spółek handlowych
KSR, Standardy, Standardy KSR	Krajowe Standardy Rachunkowości opublikowane przez Komitet Standardów Rachunkowości
KSR 1	Krajowy Standard Rachunkowości Nr 1 „Rachunek przepływów pieniężnych”
KSR 2	Krajowy Standard Rachunkowości Nr 2 „Podatek dochodowy”

KSR 3	Krajowy Standard Rachunkowości Nr 3 „Niezakończone usługi budowlane”
KSR 4	Krajowy Standard Rachunkowości Nr 4 „Utrata wartości aktywów”
KSR 5	Krajowy Standard Rachunkowości Nr 5 „Leasing, najem i dzierżawa”
KSR 6	Krajowy Standard Rachunkowości Nr 6 „Rezerwy, bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów, zobowiązania warunkowe”
KSR 7	Krajowy Standard Rachunkowości Nr 7 „Zmiany zasad (polityki) rachunkowości, wartości szacunkowych, poprawianie błędów, zdarzenia następujące po dniu bilansowym – ujęcie i prezentacja”
KSR 9	Krajowy Standard Rachunkowości Nr 9 „Sprawozdanie z działalności”
KSR 11	Krajowy Standard Rachunkowości Nr 11 „Środki trwałe”
KSR 13	Krajowy Standard Rachunkowości Nr 13 „Koszt wytworzenia jako podstawa wyceny produktów”
KSR 14	Krajowy Standard Rachunkowości Nr 14 „Kontynuacja działalności oraz rachunkowość jednostek przy braku kontynuowania działalności”
KSR 15	Krajowy Standard Rachunkowości Nr 15 „Przychody ze sprzedaży wyrobów, półproduktów, towarów i materiałów”
MF	Ministerstwo Finansów, Beneficjent
MSR	Międzynarodowe Standardy Rachunkowości
MSR 1	Międzynarodowy Standard Rachunkowości 1 “Prezentacja sprawozdań finansowych”
MSR 2	Międzynarodowy Standard Rachunkowości 2 “Zapasy”
MSR 7	Międzynarodowy Standard Rachunkowości 7 “Sprawozdanie z przepływu środków pieniężnych”
MSR 8	Międzynarodowy Standard Rachunkowości 8 “Zasady (polityka) rachunkowości, zmiany wartości szacunkowych i korygowanie błędów”
MSR 12	Międzynarodowy Standard Rachunkowości 12 “Podatek dochodowy”
MSR 16	Międzynarodowy Standard Rachunkowości 16 “Rzeczowe aktywa

	trwale”
MSR 17	Międzynarodowy Standard Rachunkowości 17 “Leasing”
MSR 19	Międzynarodowy Standard Rachunkowości 19 “Świadczenia pracownicze”
MSR 21	Międzynarodowy Standard Rachunkowości 21 “Skutki zmian kursów wymiany walut obcych”
MSR 24	Międzynarodowy Standard Rachunkowości 24 “Ujawnianie informacji na temat podmiotów powiązanych”
MSR 28	Międzynarodowy Standard Rachunkowości 28 “Inwestycje w jednostkach stowarzyszonych i wspólnych przedsięwzięciach”
MSR 29	Międzynarodowy Standard Rachunkowości 29 “Sprawozdawczość finansowa w warunkach hiperinflacji”
MSR 31	Międzynarodowy Standard Rachunkowości 31 “Udziały we wspólnych przedsięwzięciach”
MSR 32	Międzynarodowy Standard Rachunkowości 32 “Instrumenty finansowe-prezentacja”
MSR 37	Międzynarodowy Standard Rachunkowości 37 “Rezerwy, zobowiązania warunkowe i aktywa warunkowe”
MSR 38	Międzynarodowy Standard Rachunkowości 38 “Wartości niematerialne”
MSR 39	Międzynarodowy Standard Rachunkowości 39 “Instrumenty finansowe ujmowanie i wycena”
MSSF	MSR, Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej oraz związane z nimi interpretacje
MSSF UE	Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej oraz związane z nimi interpretacje (dalej MSSF), które są ogłoszone w formie rozporządzeń Komisji Europejskiej
MSSF 2	Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej 2 “Płatności w formie akcji”
MSSF 3	Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej 3 “Połączenia jednostek”

MSSF 4	Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej 4 “Umowy ubezpieczeniowe”
MSSF 5	Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej 5 “Aktywa trwałe przeznaczone do sprzedaży oraz działalność zaniechana”
MSSF 9	Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej 9 “Instrumenty finansowe”
MSSF 10	Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej 10 “Skonsolidowane sprawozdania finansowe”
MSSF 11	Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej 11 “Wspólne ustalenia umowne”
MSSF 15	Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej 15 “Przychody z umów z klientami”
MSSF 16	Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej 16 “Leasing”
NBP	Narodowy Bank Polski
Prawo Podatkowe	Wybrane przepisy regulujące system podatkowy w Polsce, m.in.: - Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (t.j. Dz. U. z 2022 r. poz. 2587 z późn. zm.). - Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (t.j. Dz. U. z 2022 r. poz. 931 z późn. zm.). - Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. 1997 Nr 137 poz. 926)
Projekt	Projekt pn. “Reforma systemu rachunkowości ze szczególnym uwzględnieniem digitalizacji” REFORM/SC2022/132
PwC	PricewaterhouseCoopers Polska spółka z ograniczoną odpowiedzialnością sp. k
Rozporządzenie o instrumentach finansowych	Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 12 grudnia 2001 r. w sprawie szczegółowych zasad uznawania, metod wyceny, zakresu ujawniania i sposobu prezentacji instrumentów finansowych (Dz. U. z 2017 r. poz. 277)
Rozporządzenie o konsolidacji	Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 25 września 2009 r. w sprawie szczegółowych zasad sporządzania przez jednostki inne niż banki, zakłady ubezpieczeń i zakłady reasekuracji skonsolidowanych sprawozdań finansowych grup kapitałowych (Dz. U. z 2017 r. poz. 676)

Rozporządzenie o rachunkowości ubezpieczycieli	Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 12 kwietnia 2016 r. w sprawie szczególnych zasad rachunkowości zakładów ubezpieczeń i zakładów reasekuracji
Schema	Struktury logiczne sprawozdań finansowych
TFI	Towarzystwa funduszy inwestycyjnych w Polsce
UE	Unia Europejska
Ulga B+R	Ulga badawczo-rozwojowa
Ustawa	Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz.U. z 2023 r. poz.120)
Ustawa o biegłych rewidentach	Ustawa z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym (Dz. U. z 2022 r. poz. 1302, 2640)
VAT	Podatek od tzw. wartości dodanej (ang. Value Added Tax)
ZCP	Zorganizowana część przedsiębiorstwa
Zespół Projektowy	Zespół lub Zespół Projektowy, w tym m.in. partner odpowiedzialny za zlecenie, partner ds. kontroli jakości, ekspert merytoryczny, kierownik Projektu
ESG	Raportowanie informacji niefinansowych
CSR	Zagadnienia dotyczące zrównoważonego rozwoju
SKwP	Stowarzyszenie Księgowych w Polsce
PIBR	Polska Izba Biegłych Rewidentów
PZR	Polskie Zasady Rachunkowości
PSR	Polskie Standardy Rachunkowości
UKNF	Urząd Komisji Nadzoru Finansowego
ESRS	Sprawozdawczość zrównoważonego rozwoju
RODO	Ochrona danych

CEAOB	Komitet Europejskich Organów Nadzoru Audytowego
EOG	Europejski Obszar Gospodarczy
OWKE	Ośrodek wypracowujący korzyści ekonomiczne
SPPI	Jedynie spłata kwoty głównej i odsetek od kwoty głównej
OSR	Ocena Skutków Regulacji

Załącznik 2 - Lista spotkań z kluczowymi interesariuszami

Data	Grupa kluczowych interesariuszy	Temat dyskusji
30 maja 2023	Komitet Standardów Rachunkowości	Spotkanie wstępne i plan prac
4 lipca 2023	Urząd Komisji Nadzoru Finansowego	Rachunkowość banków
29 sierpnia 2023	Komitet Standardów Rachunkowości	Organizacja przepisów o rachunkowości oraz stosowanie MSSF
31 sierpnia 2023	Urząd Komisji Nadzoru Finansowego	Rachunkowość funduszy inwestycyjnych
12 września 2023	Komitet Standardów Rachunkowości	Prowadzenie ksiąg - zasady, aspekty techniczne oraz archiwizacja i ochrona Sposób prowadzenia inwentaryzacji - wykorzystanie systemów informatycznych
15 września 2023	Urząd Komisji Nadzoru Finansowego	Rachunkowość zakładów ubezpieczeń i zakładów reasekuracji
25 września 2023	Zespół zajmującym się tematami podatkowymi w ramach Ministerstwa Finansów	Prowadzenie ksiąg rachunkowych
13 października 2023	Urząd Komisji Nadzoru Finansowego	Rachunkowość zakładów ubezpieczeń i zakładów reasekuracji
21 listopada 2023	Komitet Standardów Rachunkowości	Inwestycje i instrumenty finansowe oraz wybrane tematy z obszaru środków trwałych, przygotowania sprawozdań finansowych, zapasów oraz kapitałów
29 listopada 2023	Komitet Standardów Rachunkowości	Nabycia, połączenia i podziały spółek

Załącznik 3 - Przyporządkowanie obszarów do dyskusji zidentyfikowanych w fazie II Projektu do grup rekomendacji opracowanych w fazie IV Projektu

Kwestia do dyskusji/priorytet	Obszar z fazy II	Grupa rekomendacji z fazy IV	Zrezygnowano z rekomendacji	Rekomendacja w formie opcji
6.1.1. Zakres tematyczny Ustawy oraz obowiązek stosowania KSR/Wysoki	System przepisów o rachunkowości	3.1.1. Organizacja przepisów o rachunkowości oraz uporządkowanie Ustawy	NIE	TAK
6.1.2. Spójność Ustawy z innymi przepisami/Wysoki	System przepisów o rachunkowości	3.18.18. Spójność Ustawy z innymi przepisami	NIE	NIE
6.1.3. Uporządkowanie struktury Ustawy/Wysoki	System przepisów o rachunkowości	3.1.1. Organizacja przepisów o rachunkowości oraz uporządkowanie Ustawy	NIE	TAK
6.1.4. Obowiązek stosowania Ustawy przez podmioty stosujące MSSF/Średni	System przepisów o rachunkowości	3.1.2. Przestrzeganie przepisów Ustawy przez podmioty stosujące MSSF	NIE	NIE
6.1.5. Dobrowolność w stosowaniu MSSF/Wysoki	System przepisów o rachunkowości	3.1.3. Dobrowolność w stosowaniu MSSF	NIE	TAK
6.1.6. Obowiązek badania sprawozdań finansowych sporządzanych zgodnie z MSSF/Wysoki	System przepisów o rachunkowości	3.1.3. Dobrowolność w stosowaniu MSSF	NIE	TAK

Kwestia do dyskusji/priorytet	Obszar z fazy II	Grupa rekomendacji z fazy IV	Zrezygnowano z rekomendacji	Rekomendacja w formie opcji
6.1.7. Dobrowolność w powrocie do stosowania Ustawy/Wysoki	System przepisów o rachunkowości	3.1.3. Dobrowolność w stosowaniu MSSF	NIE	TAK
6.1.8. Konieczność uregulowania rachunkowości oddziałów przedsiębiorstw zagranicznych, zagranicznych instytucji kredytowych i zagranicznych zakładów ubezpieczeń/Wysoki	System przepisów o rachunkowości	3.17. Oddziały	NIE	NIE
6.2.1. Odrębne wskazanie odpowiedzialności kierownika jednostki oraz organów nadzoru/Średni	Przygotowywanie sprawozdań finansowych, składanie, ogłaszanie, pozostała sprawozdawczość	3.2.1. Odpowiedzialność kierownika oraz organów nadzorujących jednostki za sprawozdanie finansowe	NIE	NIE
6.2.2. Termin sporządzania sprawozdania finansowego/Średni	Przygotowywanie sprawozdań finansowych, składanie, ogłaszanie, pozostała sprawozdawczość	3.2.2. Terminy sporządzania sprawozdań finansowych	NIE	NIE
6.2.3. Odmowa podpisania sprawozdania finansowego/Średni	Przygotowywanie sprawozdań finansowych, składanie, ogłaszanie, pozostała sprawozdawczość	3.2.3. Odmowa podpisania sprawozdania finansowego	NIE	TAK

Kwestia do dyskusji/priorytet	Obszar z fazy II	Grupa rekomendacji z fazy IV	Zrezygnowano z rekomendacji	Rekomendacja w formie opcji
6.2.4. Łączne sprawozdania finansowe/Średni	Przygotowywanie sprawozdań finansowych, składanie, ogłaszanie, pozostała sprawozdawczość	3.2.4. Łączne sprawozdania finansowe	NIE	NIE
6.2.5. Wprowadzenia pojęcia "sprawozdania podstawowe"/Niski	Przygotowywanie sprawozdań finansowych, składanie, ogłaszanie, pozostała sprawozdawczość	3.18.1. Wprowadzenia pojęcia "sprawozdania podstawowe"	NIE	NIE
6.2.6. Składanie rocznego sprawozdania finansowego w rejestrze sądowym/Średni	Przygotowywanie sprawozdań finansowych, składanie, ogłaszanie, pozostała sprawozdawczość	3.2.5. Składanie sprawozdań finansowych 3.16.1. Składanie rocznego sprawozdania funduszy inwestycyjnych w rejestrze sądowym	NIE	NIE
6.2.7. Ujawnienia dotyczące instrumentów finansowych w sprawozdaniu z działalności/Średni	Przygotowywanie sprawozdań finansowych, składanie, ogłaszanie, pozostała sprawozdawczość	3.2.6. Ujawnienia w zakresie instrumentów finansowych w sprawozdaniu z działalności	TAK	NIE
6.2.8. Sprawozdanie z działalności AFI (ASI) oraz zakładów ubezpieczeń/Średni	Przygotowywanie sprawozdań finansowych, składanie, ogłaszanie, pozostała sprawozdawczość	3.16.6. Sprawozdanie z działalności AFI (ASI) oraz zakładów ubezpieczeń	NIE	NIE
6.2.9. Zdarzenia po dacie	Przygotowywanie	3.2.7. Zdarzenia po dacie bilansu	NIE	NIE

Kwestia do dyskusji/priorytet	Obszar z fazy II	Grupa rekomendacji z fazy IV	Zrezygnowano z rekomendacji	Rekomendacja w formie opcji
bilansu/Średni	sprawozdań finansowych, składanie, ogłaszanie, pozostała sprawozdawczość			
6.2.10. Korekty błędów/Średni	Przygotowywanie sprawozdań finansowych, składanie, ogłaszanie, pozostała sprawozdawczość	3.2.8. Korekty błędów	NIE	NIE
6.3.1. Dopasowanie zakresu informacji wykazywanych w sprawozdaniu finansowym do działalności jednostki/Wysoki	Zakres informacji wykazywanych w sprawozdaniach finansowych	3.2.9. Zakres informacji wykazywanych w sprawozdaniach finansowych	NIE	NIE
6.3.2. Nadmiernie rozbudowany zakres informacji wykazywanych w podstawowych sprawozdaniach finansowych/Wysoki	Zakres informacji wykazywanych w sprawozdaniach finansowych	3.2.9. Zakres informacji wykazywanych w sprawozdaniach finansowych	NIE	NIE
6.3.3. Zakres informacji wykazywanych w sprawozdaniu finansowym instytucji finansowych/Średni	Zakres informacji wykazywanych w sprawozdaniach finansowych	3.16.7. Wzory sprawozdań dla instytucji finansowych	NIE	TAK
6.3.4. Zakres informacji wykazywanych w	Zakres informacji wykazywanych w	3.16.7. Wzory sprawozdań dla instytucji finansowych	NIE	TAK

Kwestia do dyskusji/priorytet	Obszar z fazy II	Grupa rekomendacji z fazy IV	Zrezygnowano z rekomendacji	Rekomendacja w formie opcji
sprawozdaniach finansowych ubezpieczycieli/Średni	sprawozdaniach finansowych			
6.3.5. Działalność zaniechana/Średni	Zakres informacji wykazywanych w sprawozdaniach finansowych	3.2.10. Działalność zaniechana	NIE	NIE
6.3.6. Leasing finansowy z perspektywy korzystającego/Średni	Zakres informacji wykazywanych w sprawozdaniach finansowych	3.11.3. Leasing finansowy z perspektywy korzystającego	NIE	NIE
6.3.7. Wynagrodzenia zarządu/Średni	Zakres informacji wykazywanych w sprawozdaniach finansowych	3.2.11. Wynagrodzenia zarządu	NIE	TAK
6.3.8. Transakcje z jednostkami powiązаныmi/Średni	Zakres informacji wykazywanych w sprawozdaniach finansowych	3.18.26. Jednostki powiązane	NIE	NIE
6.3.9. Ujawnienia w przypadku metody bezpośredniej/Średni	Zakres informacji wykazywanych w sprawozdaniach finansowych	3.2.12. Dodatkowe ujawnienia w przypadku metody bezpośredniej	NIE	NIE
6.3.10. Ujawnienia w zakresie odroczonego podatku dochodowego/Średni	Zakres informacji wykazywanych w sprawozdaniach finansowych	3.15.1. Ujawnienia w zakresie odroczonego podatku dochodowego	NIE	NIE

Kwestia do dyskusji/priorytet	Obszar z fazy II	Grupa rekomendacji z fazy IV	Zrezygnowano z rekomendacji	Rekomendacja w formie opcji
6.3.11. Utrata wartości środków trwałych/Niski	Zakres informacji wykazywanych w sprawozdaniach finansowych	3.6.1. Utrata wartości środków trwałych	NIE	NIE
6.3.12. Różnica między wartością otrzymanych finansowych składników aktywów, a zobowiązaniem zapłaty za nie/Niski	Zakres informacji wykazywanych w sprawozdaniach finansowych	3.12.1. Rewizja regulacji dotyczących rachunkowości instrumentów finansowych oraz inwestycji ogółem	NIE	TAK
6.3.13. Ujawnienia w zakresie zysków bieżących oraz wyników z lat ubiegłych/Średni	Zakres informacji wykazywanych w sprawozdaniach finansowych	3.18.14. Ujawnienia w zakresie zysków bieżących oraz wyników z lat ubiegłych	NIE	NIE
6.3.14. Objaśnienie zmian na kapitale w jednostkach nie przygotowujących zestawienia zmian w kapitale (fundusz) własnym/Średni	Zakres informacji wykazywanych w sprawozdaniach finansowych	3.2.13. Dodatkowe ujawnienia w przypadku nie sporządzania zestawienia zmian w kapitale (funduszu) własnym	NIE	NIE
6.3.15. Ujawnienia w zakresie instrumentów finansowych/Niski	Zakres informacji wykazywanych w sprawozdaniach finansowych	3.12.5. Ujawnienia w zakresie instrumentów finansowych	NIE	NIE
6.3.16. Ujawnienia dotyczące leasingu operacyjnego/Średni	Zakres informacji wykazywanych w sprawozdaniach finansowych	3.11.2. Ujawnienia dotyczące leasingu operacyjnego	NIE	NIE

Kwestia do dyskusji/priorytet	Obszar z fazy II	Grupa rekomendacji z fazy IV	Zrezygnowano z rekomendacji	Rekomendacja w formie opcji
6.3.17. Ujawnienia dotyczące gruntów użytkowanych wieczysto/Niski	Zakres informacji wykazywanych w sprawozdaniach finansowych	3.6.2. Ujawnienia dotyczące gruntów użytkowanych wieczysto	NIE	NIE
6.3.18. Ujawnienia w zakresie odpisów z tytułu utraty wartości/Średni	Zakres informacji wykazywanych w sprawozdaniach finansowych	3.18.2. Ujawnienia w zakresie odpisów z tytułu utraty wartości	NIE	NIE
6.3.19. Tabela ruchów dla inwestycji długoterminowych/Niski	Zakres informacji wykazywanych w sprawozdaniach finansowych	3.18.3. Ujawnienia w zakresie odpisów z tytułu utraty wartości	NIE	NIE
6.3.20. Dane porównawcze w tabelach ruchów/Średni	Zakres informacji wykazywanych w sprawozdaniach finansowych	3.18.3. Ujawnienia w zakresie odpisów z tytułu utraty wartości	NIE	NIE
6.3.21. Prezentacja transakcji z jednostkami powiązanymi/Średni	Zakres informacji wykazywanych w sprawozdaniach finansowych	3.18.26. Jednostki powiązane	NIE	NIE
6.3.22. Prezentacja korekt/Niski	Zakres informacji wykazywanych w sprawozdaniach finansowych	3.2.18. Prezentacja korekt	NIE	NIE
6.3.23. Rachunek przepływów pieniężnych w jednostkach, których	Zakres informacji wykazywanych w sprawozdaniach	3.2.14. Rachunek przepływów pieniężnych w jednostkach, których działalność operacyjna	NIE	NIE

Kwestia do dyskusji/priorytet	Obszar z fazy II	Grupa rekomendacji z fazy IV	Zrezygnowano z rekomendacji	Rekomendacja w formie opcji
działalność opiera się na inwestowaniu/Średni	finansowych	polega na inwestowaniu		
6.3.24. Metoda pośrednia dla zakładów ubezpieczeń/Średni	Zakres informacji wykazywanych w sprawozdaniach finansowych	3.16.8. Metoda pośrednia dla zakładów ubezpieczeń	TAK	NIE
6.3.25. Ujawnienia w zakresie instrumentów finansowych – delegacja ustawowa/Średni	Zakres informacji wykazywanych w sprawozdaniach finansowych	3.16.2. Informacje i ujawnienia wykazywane w sprawozdaniach finansowych funduszy inwestycyjnych	NIE	NIE
6.3.26. Ujawnienie w zakresie polityki rachunkowości/Niski	Zakres informacji wykazywanych w sprawozdaniach finansowych	3.2.19. Ujawnienie w zakresie polityki rachunkowości	NIE	NIE
6.3.27. Zmiana stanu produktów/Średni	Zakres informacji wykazywanych w sprawozdaniach finansowych	3.2.9. Zakres informacji wykazywanych w sprawozdaniach finansowych	NIE	TAK
6.3.28. Wzór "Zestawienie zmian w kapitale (funduszu) własnym"/Średni	Zakres informacji wykazywanych w sprawozdaniach finansowych	3.2.9. Zakres informacji wykazywanych w sprawozdaniach finansowych	NIE	TAK
6.3.29. Ujawnienie kursów przyjętych do wyceny/Niski	Zakres informacji wykazywanych w sprawozdaniach finansowych	3.2.20. Ujawnienie kursów przyjętych do wyceny	NIE	TAK

Kwestia do dyskusji/priorytet	Obszar z fazy II	Grupa rekomendacji z fazy IV	Zrezygowano z rekomendacji	Rekomendacja w formie opcji
6.3.30. Prezentacja działalności zaniechanej/Średni	Zakres informacji wykazywanych w sprawozdaniach finansowych	3.2.10. Działalność zaniechana	NIE	NIE
6.4.1. Termin przygotowania i format sprawozdań innych niż roczne/Wysoki	Sprawozdania finansowe inne niż roczne	3.3.Sprawozdania finansowe inne niż roczne	NIE	NIE
6.4.2. Dane porównawcze w sprawozdaniach innych niż roczne/Wysoki	Sprawozdania finansowe inne niż roczne	3.3. Sprawozdania finansowe inne niż roczne	NIE	NIE
6.4.3. Podpisywanie sprawozdań innych niż roczne/Średni	Sprawozdania finansowe inne niż roczne	3.3. Sprawozdania finansowe inne niż roczne	NIE	NIE
6.5.1. Metoda łączenia udziałów dla celów konsolidacji/Średni	Skonsolidowane sprawozdania finansowe	3.13.3. Metody rozliczania nabyć i połączeń	NIE	TAK
6.5.2. Modyfikacja definicji „jednostki dominującej sprawującej kontrolę”/Średni	Skonsolidowane sprawozdania finansowe	3.13.2. Definicja jednostki dominującej sprawującej kontrolę, jednostek zależnych i stowarzyszonych	NIE	NIE
6.5.3. Definicja jednostek zależnych i stowarzyszonych/Średni	Skonsolidowane sprawozdania finansowe	3.13.2. Definicja jednostki dominującej sprawującej kontrolę, jednostek zależnych i stowarzyszonych	NIE	NIE

Kwestia do dyskusji/priorytet	Obszar z fazy II	Grupa rekomendacji z fazy IV	Zrezygnowano z rekomendacji	Rekomendacja w formie opcji
6.5.4. Doprecyzowanie definicji „jednostek powiązanych”/Średni	Skonsolidowane sprawozdania finansowe	3.18.26. Jednostki powiązane	NIE	NIE
6.5.5. Brak grupy kapitałowej na dzień bilansowy/Średni	Skonsolidowane sprawozdania finansowe	3.13.8. Brak grupy kapitałowej na dzień bilansowy	NIE	NIE
6.5.6. Skonsolidowane sprawozdania finansowe w grupach kapitałowych sporządzających sprawozdania finansowe zgodnie z MSSF nie stanowiących MSSF UE/Wysoki	Skonsolidowane sprawozdania finansowe	3.1.4. Skonsolidowane sprawozdania finansowe sporządzone zgodnie z MSSF nie będącymi MSSF UE	TAK	NIE
6.5.7. Zaprzestanie stosowania MSSF w sprawozdaniach skonsolidowanych/Średni	Skonsolidowane sprawozdania finansowe	3.1.3. Dobrowolność w stosowaniu MSSF	NIE	TAK
6.5.8. Zwolnienie z obowiązku konsolidacji w przypadku stosowania MSSF/Wysoki	Skonsolidowane sprawozdania finansowe	3.1.5. Zwolnienie z obowiązku sporządzania skonsolidowanego sprawozdania finansowego w przypadku stosowania MSSF	NIE	NIE
6.5.9. Zwolnienie z obowiązku konsolidacji w przypadku przekroczenia ustawowych progów/Średni	Skonsolidowane sprawozdania finansowe	3.13.9. Zwolnienie z obowiązku konsolidacji w przypadku przekroczenia ustawowych progów	NIE	NIE

Kwestia do dyskusji/priorytet	Obszar z fazy II	Grupa rekomendacji z fazy IV	Zrezygnowano z rekomendacji	Rekomendacja w formie opcji
6.5.10. Zwolnienie z obowiązku konsolidacji w przypadku stosowania MSSF 10 przez jednostkę dominującą wyższego szczebla/Średni	Skonsolidowane sprawozdania finansowe	3.1.5. Zwolnienie z obowiązku sporządzania skonsolidowanego sprawozdania finansowego w przypadku stosowania MSSF	NIE	NIE
6.5.11. Ujawnienie podstawy odstępnie od konsolidacji/Niski	Skonsolidowane sprawozdania finansowe	3.18.4. Ujawnienia w zakresie odpisów z tytułu utraty wartości	NIE	NIE
6.5.12. Rozpoznanie w skonsolidowanych sprawozdaniach finansowych aktywów wcześniej nierozpoznanych/Średni	Skonsolidowane sprawozdania finansowe	3.13.10. Ujęcie aktywów i zobowiązań wcześniej nie rozpoznanych	NIE	NIE
6.5.13. Nabycie etapami – ponowna wycena do wartości godziwej/Średni	Skonsolidowane sprawozdania finansowe	3.13.4. Nabycie etapami oraz zmiana procentowego udziału w jednostce zależnej	NIE	NIE
6.5.14. Zmiana procentowego udziału w jednostce zależnej/Średni	Skonsolidowane sprawozdania finansowe	3.13.4. Nabycie etapami oraz zmiana procentowego udziału w jednostce zależnej	NIE	NIE
6.5.15. Ujęcie kapitałów mniejszości/Średni	Skonsolidowane sprawozdania finansowe	3.13.4. Nabycie etapami oraz zmiana procentowego udziału w jednostce zależnej	NIE	NIE
6.5.16. Prezentacja skonsolidowanych	Skonsolidowane sprawozdania finansowe	3.13.11. Prezentacja skonsolidowanych kapitałów	NIE	NIE

Kwestia do dyskusji/priorytet	Obszar z fazy II	Grupa rekomendacji z fazy IV	Zrezygnowano z rekomendacji	Rekomendacja w formie opcji
kapitałów/Średni				
6.5.17. Nabycie etapami jednostki współzależnej/Średni	Skonsolidowane sprawozdania finansowe	3.13.7. Metoda praw własności	NIE	TAK
6.5.18. Zmiana procentowego udziału w jednostce współzależnej/Średni	Skonsolidowane sprawozdania finansowe	3.13.7. Metoda praw własności	NIE	TAK
6.5.19. Metoda proporcjonalna/Średni	Skonsolidowane sprawozdania finansowe	3.13.5. Metoda proporcjonalna	NIE	NIE
6.5.20. Metoda praw własności/Średni	Skonsolidowane sprawozdania finansowe	3.13.7. Metoda praw własności	NIE	TAK
6.5.21. Zastosowanie metody praw własności/Niski	Skonsolidowane sprawozdania finansowe	3.13.7. Metoda praw własności	NIE	TAK
6.5.22. Odpis wartości firmy w metodzie praw własności/Średni	Skonsolidowane sprawozdania finansowe	3.13.7. Metoda praw własności	NIE	TAK
6.5.23. Polityka rachunkowości grupy kapitałowej/Średni	Skonsolidowane sprawozdania finansowe	3.18.5. Grupowa polityka rachunkowości	NIE	NIE
6.5.24. Pakiety konsolidacyjne/Średni	Skonsolidowane sprawozdania finansowe	3.2.15. Pakiety konsolidacyjne	NIE	NIE

Kwestia do dyskusji/priorytet	Obszar z fazy II	Grupa rekomendacji z fazy IV	Zrezygnowano z rekomendacji	Rekomendacja w formie opcji
6.6.1. Miejsce prowadzenia ksiąg/Średni	Prowadzenie ksiąg rachunkowych, dokumentacja systemu rachunkowości	3.5.1. Miejsce prowadzenia ksiąg	NIE	NIE
6.6.2. Język prowadzenia ksiąg rachunkowych/Średni	Prowadzenie ksiąg rachunkowych, dokumentacja systemu rachunkowości	3.5.2. Język prowadzenia ksiąg rachunkowych	NIE	TAK
6.6.3. Waluta prowadzenia ksiąg rachunkowych/Niski	Prowadzenie ksiąg rachunkowych, dokumentacja systemu rachunkowości	3.5.3. Waluta prowadzenia ksiąg rachunkowych	NIE	TAK
6.6.4. Odpowiedzialność za prowadzenie ksiąg/Średni	Prowadzenie ksiąg rachunkowych, dokumentacja systemu rachunkowości	3.5.4. Odpowiedzialność za prowadzenie ksiąg	NIE	NIE
6.6.5. Dokumentacja systemu rachunkowości – sporządzanie sprawozdań/Niski	Prowadzenie ksiąg rachunkowych, dokumentacja systemu rachunkowości	3.5.5. Dokumentacja systemu rachunkowości	NIE	NIE
6.6.6. Definicja momentu rozpoczęcia działalności/Średni	Prowadzenie ksiąg rachunkowych, dokumentacja systemu rachunkowości	3.5.6. Definicja momentu rozpoczęcia działalności	NIE	NIE
6.6.7. Zamknięcie ksiąg, a przygotowanie sprawozdań finansowych/Średni	Prowadzenie ksiąg rachunkowych, dokumentacja systemu	3.3. Sprawozdania finansowe inne niż roczne	NIE	NIE

Kwestia do dyskusji/priorytet	Obszar z fazy II	Grupa rekomendacji z fazy IV	Zrezygnowano z rekomendacji	Rekomendacja w formie opcji
	rachunkowości			
6.6.8. Zamknięcie ksiąg na dzień wpisu połączenia/Średni	Prowadzenie ksiąg rachunkowych, dokumentacja systemu rachunkowości	3.3 Sprawozdania finansowe inne niż roczne	NIE	NIE
6.6.9. Dokumentacja systemu finansowo-księgowego/Wysoki	Prowadzenie ksiąg rachunkowych, dokumentacja systemu rachunkowości	3.5.7. Digitalizacja w obszarze prowadzenia ksiąg rachunkowych	NIE	TAK
6.6.10. Szczegółowe przepisy dotyczące technik prowadzenia ksiąg rachunkowych/Wysoki	Prowadzenie ksiąg rachunkowych, dokumentacja systemu rachunkowości	3.5.7. Digitalizacja w obszarze prowadzenia ksiąg rachunkowych	NIE	TAK
6.6.11. Dowody i dokumenty księgowe/Wysoki	Prowadzenie ksiąg rachunkowych, dokumentacja systemu rachunkowości	3.5.7. Digitalizacja w obszarze prowadzenia ksiąg rachunkowych	NIE	TAK
6.6.12. Zestawienie obrotów i sald/Średni	Prowadzenie ksiąg rachunkowych, dokumentacja systemu rachunkowości	3.5.8. Zestawienie obrotów i sald	NIE	NIE
6.6.13. Wynik przewalutowania na dowodzie księgowym/Średni	Prowadzenie ksiąg rachunkowych, dokumentacja systemu rachunkowości	3.5.9. Wynik przewalutowania na dowodzie księgowym	NIE	NIE
6.6.14. Poprawianie błędów	Prowadzenie ksiąg	3.5.10. Poprawianie błędów w	NIE	NIE

Kwestia do dyskusji/priorytet	Obszar z fazy II	Grupa rekomendacji z fazy IV	Zrezygnowano z rekomendacji	Rekomendacja w formie opcji
w zapisach/Średni	rachunkowych, dokumentacja systemu rachunkowości	zapisach		
6.6.15. Uregulowanie kwestii obowiązku ewidencyjnego dokumentów w przypadku elektronicznego obiegu dokumentów (e-faktura)/Wysoki	Prowadzenie ksiąg rachunkowych, dokumentacja systemu rachunkowości	3.5.7. Digitalizacja w obszarze prowadzenia ksiąg rachunkowych	NIE	TAK
6.6.16. Raporty wymagane zgodnie z Ustawą, wdrożenie ksiąg w wersji elektronicznej, a przepisy podatkowe/Wysoki	Prowadzenie ksiąg rachunkowych, dokumentacja systemu rachunkowości	3.5.7. Digitalizacja w obszarze prowadzenia ksiąg rachunkowych	NIE	TAK
6.6.17. Dopuszczenie do prowadzenia ksiąg pomocniczych zapasów ewidencją inną niż ilościowo – wartościowa, a obowiązek przygotowania JPK_MAG/Niski	Prowadzenie ksiąg rachunkowych, dokumentacja systemu rachunkowości	3.5.11. Ewidencja w księgach pomocniczych zapasów	TAK	NIE
6.6.18. Przechowywanie i ochrona danych/Wysoki	Prowadzenie ksiąg rachunkowych, dokumentacja systemu rachunkowości	3.5.7. Digitalizacja w obszarze prowadzenia ksiąg rachunkowych	NIE	TAK
6.7.1. Sposób przeprowadzenia	Inwentaryzacja	3.10.1. Sposób przeprowadzenia inwentaryzacji	NIE	TAK

Kwestia do dyskusji/priorytet	Obszar z fazy II	Grupa rekomendacji z fazy IV	Zrezygnowano z rekomendacji	Rekomendacja w formie opcji
inwentaryzacji – wykorzystanie systemów informatycznych/Wysoki				
6.7.2. Inwentaryzacja w magazynach zautomatyzowanych/Średni	Inwentaryzacja	3.10.2. Inwentaryzacja w magazynach zautomatyzowanych	NIE	TAK
6.7.3. Termin przeprowadzenia inwentaryzacji/Średni	Inwentaryzacja	3.10.3. Termin przeprowadzenia inwentaryzacji	NIE	TAK
6.7.4. Potwierdzanie sald/Średni	Inwentaryzacja	3.10.4. Potwierdzanie sald	NIE	NIE
6.7.5. Doprecyzowanie rodzajów aktywów i pasywów podlegających inwentaryzacji/Niski	Inwentaryzacja	3.10.5. Doprecyzowanie rodzajów aktywów i pasywów podlegających inwentaryzacji	NIE	TAK
6.8.1. Definicja wartości niematerialnej i prawnej/Średni	Klasyfikacja i wycena aktywów i pasywów, ujmowanie transakcji	3.8.1. Definicja, nieokreślony okres użytkowania, koszty ulepszania wartości niematerialnych i prawnych	NIE	NIE
6.8.2. Definicja nieruchomości w budowie/Średni	Klasyfikacja i wycena aktywów i pasywów, ujmowanie transakcji	3.7.1. Definicja nieruchomości w budowie	NIE	NIE
6.8.3. Materiały marketingowe i reklamowe/Średni	Klasyfikacja i wycena aktywów i pasywów, ujmowanie transakcji	3.18.6. Materiały marketingowe i reklamowe	NIE	NIE

Kwestia do dyskusji/priorytet	Obszar z fazy II	Grupa rekomendacji z fazy IV	Zrezygnowano z rekomendacji	Rekomendacja w formie opcji
6.8.4. Reklasyfikacje pomiędzy poszczególnymi rodzajami aktywów/Średni	Klasyfikacja i wycena aktywów i pasywów, ujmowanie transakcji	3.7.2. Reklasyfikacje pomiędzy poszczególnymi rodzajami aktywów	NIE	NIE
6.8.5. Klasyfikacja wartości niematerialnych, środków trwałych i inwestycji w nieruchomości jako długo- i krótko-terminowych/Średni	Klasyfikacja i wycena aktywów i pasywów, ujmowanie transakcji	3.7.3. Klasyfikacja wartości niematerialnych, środków trwałych i inwestycji w nieruchomości jako długo- i krótkoterminowych	NIE	NIE
6.8.6. Należności i zobowiązania handlowe jako zobowiązania finansowe/Średni	Klasyfikacja i wycena aktywów i pasywów, ujmowanie transakcji	3.12.1. Rewizja regulacji dotyczących rachunkowości instrumentów finansowych oraz inwestycji ogółem	NIE	TAK
6.8.7. Ocena kontynuacji działalności/Wysoki	Klasyfikacja i wycena aktywów i pasywów, ujmowanie transakcji	3.2.16. Ocena kontynuacji działalności	NIE	NIE
6.8.8. Wycena w sytuacji braku kontynuacji działalności/Średni	Klasyfikacja i wycena aktywów i pasywów, ujmowanie transakcji	3.18.7. Wycena w sytuacji braku kontynuacji działalności	NIE	NIE
6.8.9. Definicja istotności i ostrożności/Niski	Klasyfikacja i wycena aktywów i pasywów, ujmowanie transakcji	3.18.8. Definicja istotności i ostrożności	NIE	NIE
6.8.10. Wartość rynkowa i wartość godziwa/Średni	Klasyfikacja i wycena aktywów i pasywów, ujmowanie transakcji	3.18.9. Wartość rynkowa i wartość godziwa	NIE	NIE
6.8.11. Doprecyzowanie definicji ceny nabycia/Niski	Klasyfikacja i wycena aktywów i pasywów,	3.18.10. Doprecyzowanie definicji ceny nabycia	NIE	NIE

Kwestia do dyskusji/priorytet	Obszar z fazy II	Grupa rekomendacji z fazy IV	Zrezygnowano z rekomendacji	Rekomendacja w formie opcji
	ujmowanie transakcji			
6.8.12. Potrzeba uporządkowania postanowień dotyczących utraty wartości pomiędzy Ustawą i KSR 4/Średni	Klasyfikacja i wycena aktywów i pasywów, ujmowanie transakcji	3.6.3. Utrata wartości środków trwałych	NIE	NIE
6.8.13. Uspójnienie przepisów podatkowych i księgowych w zakresie wycen walutowych/Średni	Klasyfikacja i wycena aktywów i pasywów, ujmowanie transakcji	3.18.11. Uspójnienie przepisów podatkowych i księgowych w zakresie wycen walutowych	NIE	NIE
6.8.14. Wycena aktywów niepieniężnych/Niski	Klasyfikacja i wycena aktywów i pasywów, ujmowanie transakcji	3.18.12. Wycena aktywów niepieniężnych	NIE	TAK
6.8.15. Ujęcie różnic kursowych w przypadku instrumentów dłużnych/Niski	Klasyfikacja i wycena aktywów i pasywów, ujmowanie transakcji	3.12.2. Ujęcie różnic kursowych w przypadku instrumentów dłużnych	NIE	NIE
6.8.16. Wycena inwestycji w zakładach ubezpieczeń/Niski	Klasyfikacja i wycena aktywów i pasywów, ujmowanie transakcji	3.16.9. Wycena inwestycji w zakładach ubezpieczeń	NIE	NIE
6.8.17. Wycena lokat w zakładach ubezpieczeń/Niski	Klasyfikacja i wycena aktywów i pasywów, ujmowanie transakcji	3.16.10. Wycena i przychody z lokat w zakładach ubezpieczeń	NIE	NIE
6.8.18. Definicja, ujęcie i wycena kryptoaktywów i	Klasyfikacja i wycena aktywów i pasywów,	3.18.13. Definicja, ujęcie i wycena kryptoaktywów i	NIE	TAK

Kwestia do dyskusji/priorytet	Obszar z fazy II	Grupa rekomendacji z fazy IV	Zrezygnowano z rekomendacji	Rekomendacja w formie opcji
kryptozobowiązań/Niski	ujmowanie transakcji	kryptozobowiązań		
6.8.19. Wycena nieruchomości w zakładach ubezpieczeń/Niski	Klasyfikacja i wycena aktywów i pasywów, ujmowanie transakcji	3.16.11. Wycena nieruchomości w zakładach ubezpieczeń	NIE	NIE
6.8.20. Nieokreślony okres użytkowania wartości niematerialnych i prawnych/Średni	Klasyfikacja i wycena aktywów i pasywów, ujmowanie transakcji	3.8.1. Definicja, nieokreślony okres użytkowania, koszty ulepszania wartości niematerialnych i prawnych	NIE	NIE
6.8.21. Koszty ulepszenia wartości niematerialnych i prawnych/Średni	Klasyfikacja i wycena aktywów i pasywów, ujmowanie transakcji	3.8.1. Definicja, nieokreślony okres użytkowania, koszty ulepszania wartości niematerialnych i prawnych	NIE	NIE
6.8.22. Doprecyzowanie przepisów dotyczących prac rozwojowych niezakończonych/Niski	Klasyfikacja i wycena aktywów i pasywów, ujmowanie transakcji	3.8.2. Doprecyzowanie zapisów dotyczących prac rozwojowych niezakończonych oraz ich kapitalizacja	NIE	NIE
6.8.23. Kapitalizacja prac rozwojowych/Średni	Klasyfikacja i wycena aktywów i pasywów, ujmowanie transakcji	3.8.2. Doprecyzowanie zapisów dotyczących prac rozwojowych niezakończonych oraz ich kapitalizacja	NIE	NIE
6.8.24. Możliwość przeszacowania środków trwałych/Wysoki	Klasyfikacja i wycena aktywów i pasywów, ujmowanie transakcji	3.6.7. Możliwość przeszacowania środków trwałych	NIE	TAK

Kwestia do dyskusji/priorytet	Obszar z fazy II	Grupa rekomendacji z fazy IV	Zrezygnowano z rekomendacji	Rekomendacja w formie opcji
6.8.25. Definicja kosztu wytworzenia środka trwałego/Średni	Klasyfikacja i wycena aktywów i pasywów, ujmowanie transakcji	3.6.8. Definicja kosztu wytworzenia środka trwałego	NIE	NIE
6.8.26. Rezerwa na koszty usunięcia aktywa lub przywrócenia do stanu pierwotnego/Niski	Klasyfikacja i wycena aktywów i pasywów, ujmowanie transakcji	3.14.1. Rezerwa na koszty usunięcia aktywa lub przywrócenia do stanu pierwotnego	NIE	TAK
6.8.27. Kapitalizacja kosztów finansowania zewnętrznego/Niski	Klasyfikacja i wycena aktywów i pasywów, ujmowanie transakcji	3.18.16. Kapitalizacja kosztów finansowania zewnętrznego	NIE	NIE
6.8.28. Moment rozpoczęcia amortyzacji/Niski	Klasyfikacja i wycena aktywów i pasywów, ujmowanie transakcji	3.6.4. Moment rozpoczęcia amortyzacji	NIE	NIE
6.8.29. Dopuszczenia zmiany metody amortyzacji/Niski	Klasyfikacja i wycena aktywów i pasywów, ujmowanie transakcji	3.6.5. Okres i metody amortyzacji	NIE	NIE
6.8.30. Usunięcie z Ustawy szczegółowych przepisów dotyczących utraty wartości środków trwałych/Średni	Klasyfikacja i wycena aktywów i pasywów, ujmowanie transakcji	3.6.3. Utrata wartości środków trwałych	NIE	NIE
6.8.31. Uproszczone podejście do środków trwałych o niskiej wartości/Średni	Klasyfikacja i wycena aktywów i pasywów, ujmowanie transakcji	3.6.6. Środki trwałe o niskiej wartości	NIE	TAK

Kwestia do dyskusji/priorytet	Obszar z fazy II	Grupa rekomendacji z fazy IV	Zrezygnowano z rekomendacji	Rekomendacja w formie opcji
6.8.32. Kryteria klasyfikacji leasingu/Średni	Klasyfikacja i wycena aktywów i pasywów, ujmowanie transakcji	3.11.1. Kryteria klasyfikacji leasingu	NIE	NIE
6.8.33. Wycena zapasów obowiązkowych/Średni	Klasyfikacja i wycena aktywów i pasywów, ujmowanie transakcji	3.9.1. Wycena zapasów obowiązkowych	NIE	TAK
6.8.34. Wycena wytworzonych filmów, oprogramowania i podobnych składników/Średni	Klasyfikacja i wycena aktywów i pasywów, ujmowanie transakcji	3.9.2. Wycena wytworzonych filmów, oprogramowania i podobnych składników	NIE	NIE
6.8.35. Wycena zapasów niejednorodnych/Niski	Klasyfikacja i wycena aktywów i pasywów, ujmowanie transakcji	3.9.3. Wycena zapasów niejednorodnych	NIE	NIE
6.8.36. Wycena zapasów w cenach ewidencyjnych/Niski	Klasyfikacja i wycena aktywów i pasywów, ujmowanie transakcji	3.9.4. Wycena zapasów w cenach ewidencyjnych	NIE	NIE
6.8.37. Brak regulacji w zakresie innych obciążeń podatkowych/Średni	Klasyfikacja i wycena aktywów i pasywów, ujmowanie transakcji	3.15.2. Brak regulacji w zakresie innych obciążeń podatkowych	NIE	NIE
6.8.38. Objęcie odpisem należności niewymagalnych, w	Klasyfikacja i wycena aktywów i pasywów, ujmowanie transakcji	3.12.1. Rewizja regulacji dotyczących rachunkowości instrumentów finansowych oraz	NIE	TAK

Kwestia do dyskusji/priorytet	Obszar z fazy II	Grupa rekomendacji z fazy IV	Zrezygnowano z rekomendacji	Rekomendacja w formie opcji
sytuacji, gdy część wymagalna jest przeterminowana/Średni		inwestycji ogółem		
6.8.39. Odpisy na należności w sytuacji znacznego wzrostu ryzyka nieodzyskiwalności/Średni	Klasyfikacja i wycena aktywów i pasywów, ujmowanie transakcji	3.12.1. Rewizja regulacji dotyczących rachunkowości instrumentów finansowych oraz inwestycji ogółem	NIE	TAK
6.8.40. Rewizja przepisów dotyczących ujmowania oraz wyceny aktywów i zobowiązań finansowych/Średni	Klasyfikacja i wycena aktywów i pasywów, ujmowanie transakcji	3.12.1. Rewizja regulacji dotyczących rachunkowości instrumentów finansowych oraz inwestycji ogółem	NIE	TAK
6.8.41. Rozszerzenie dotyczące odpisów z tytułu trwałej utraty wartości inwestycji/Niski	Klasyfikacja i wycena aktywów i pasywów, ujmowanie transakcji	3.18.15. Rozszerzenie dotyczące odpisów z tytułu trwałej utraty wartości inwestycji	NIE	NIE
6.8.42. Koszty przeprowadzenia i ujęcia transakcji – rewizja przepisów Ustawy i Rozporządzenia o instrumentach finansowych/Niski	Klasyfikacja i wycena aktywów i pasywów, ujmowanie transakcji	3.12.1. Rewizja regulacji dotyczących rachunkowości instrumentów finansowych oraz inwestycji ogółem	NIE	TAK
6.8.43. Dopuszczalne zasady wyceny – rewizja przepisów Ustawy i Rozporządzenia o instrumentach	Klasyfikacja i wycena aktywów i pasywów, ujmowanie transakcji	3.12.1. Rewizja regulacji dotyczących rachunkowości instrumentów finansowych oraz inwestycji ogółem	NIE	TAK

Kwestia do dyskusji/priorytet	Obszar z fazy II	Grupa rekomendacji z fazy IV	Zrezygnowano z rekomendacji	Rekomendacja w formie opcji
finansowych/Niski				
6.8.44. Wycena zabezpieczanych aktywów lub pasywów – rewizja przepisów Ustawy i Rozporządzenia o instrumentach finansowych/Średni	Klasyfikacja i wycena aktywów i pasywów, ujmowanie transakcji	3.12.4. Wycena zabezpieczanych aktywów lub pasywów oraz stosowanie rachunkowości zabezpieczeń	NIE	NIE
6.8.45. Stosowanie rachunkowości zabezpieczeń/Średni	Klasyfikacja i wycena aktywów i pasywów, ujmowanie transakcji	3.12.4. Wycena zabezpieczanych aktywów lub pasywów oraz stosowanie rachunkowości zabezpieczeń	NIE	NIE
6.8.46. Wycena instrumentów finansowych w momencie reklasyfikacji/Niski	Klasyfikacja i wycena aktywów i pasywów, ujmowanie transakcji	3.12.1. Rewizja regulacji dotyczących rachunkowości instrumentów finansowych oraz inwestycji ogółem	NIE	TAK
6.8.47. Ujmowanie zobowiązania z tytułu uchwalonej dywidendy/Niski	Klasyfikacja i wycena aktywów i pasywów, ujmowanie transakcji	3.18.20. Ujmowanie zobowiązania z tytułu uchwalonej dywidendy	NIE	NIE
6.8.48. Prezentacja wkładów otrzymanych i niezarejestrowanych na dzień bilansowy/Niski	Klasyfikacja i wycena aktywów i pasywów, ujmowanie transakcji	3.18.17. Prezentacja wkładów otrzymanych i niezarejestrowanych na dzień bilansowy	NIE	NIE
6.8.49. Uproszczenie przepisów dotyczących konwersji na kapitał/Niski	Klasyfikacja i wycena aktywów i pasywów, ujmowanie transakcji	3.18.19. Uproszczenie przepisów dotyczących konwersji na kapitał	NIE	NIE

Kwestia do dyskusji/priorytet	Obszar z fazy II	Grupa rekomendacji z fazy IV	Zrezygnowano z rekomendacji	Rekomendacja w formie opcji
6.8.50. Niedostateczne uregulowanie rachunkowości oddziałów przedsiębiorstw zagranicznych, zagranicznych instytucji kredytowych i zagranicznych zakładów ubezpieczeń/Wysoki	Klasyfikacja i wycena aktywów i pasywów, ujmowanie transakcji	3.17. Oddziały	NIE	NIE
6.8.51. Roszczenie o wniesienie dopłat/Niski	Klasyfikacja i wycena aktywów i pasywów, ujmowanie transakcji	3.18.21. Roszczenie o wniesienie dopłat	NIE	NIE
6.8.52. Uregulowanie kwestii dopłat do kapitału/Niski	Klasyfikacja i wycena aktywów i pasywów, ujmowanie transakcji	3.12.3. Uregulowanie kwestii dopłat do kapitału	NIE	NIE
6.8.53. Emisja papierów wartościowych z dyskontem/Średni	Klasyfikacja i wycena aktywów i pasywów, ujmowanie transakcji	3.12.1. Rewizja regulacji dotyczących rachunkowości instrumentów finansowych oraz inwestycji ogółem	NIE	TAK
6.8.54. Ujmowanie rozliczeń międzyokresowych biernych i rezerw/Średni	Klasyfikacja i wycena aktywów i pasywów, ujmowanie transakcji	3.14.2. Uregulowanie kwestii rezerw i rozliczeń międzyokresowych biernych oraz rezerwy na świadczenia pracownicze	NIE	NIE
6.8.55. Ujęcie rezerw pracowniczych/Średni	Klasyfikacja i wycena aktywów i pasywów, ujmowanie transakcji	3.14.2. Uregulowanie kwestii rezerw i rozliczeń międzyokresowych biernych oraz rezerwy na świadczenia	NIE	NIE

Kwestia do dyskusji/priorytet	Obszar z fazy II	Grupa rekomendacji z fazy IV	Zrezygnowano z rekomendacji	Rekomendacja w formie opcji
		pracownicze		
6.8.56. Uporządkowanie terminologii dotyczącej rezerw w Ustawie i w KSR 6/Średni	Klasyfikacja i wycena aktywów i pasywów, ujmowanie transakcji	3.14.2. Uregulowanie kwestii rezerw i rozliczeń międzyokresowych biernych oraz rezerwy na świadczenia pracownicze	NIE	NIE
6.8.57. Doprecyzowanie kwestii związanych z rezerwami i biernymi rozliczeniami międzyokresowymi kosztów/Średni	Klasyfikacja i wycena aktywów i pasywów, ujmowanie transakcji	3.14.2. Uregulowanie kwestii rezerw i rozliczeń międzyokresowych biernych oraz rezerwy na świadczenia pracownicze	NIE	NIE
6.8.58. Wycena rezerw z uwzględnieniem dyskonta/Niski	Klasyfikacja i wycena aktywów i pasywów, ujmowanie transakcji	3.14.3. Wycena rezerw z uwzględnieniem dyskonta	NIE	NIE
6.8.59. Uporządkowanie terminologii dotyczącej rezerw w Ustawie i w KSR 6 – umowy rodzące obciążenia/Niski	Klasyfikacja i wycena aktywów i pasywów, ujmowanie transakcji	3.14.4. Uporządkowanie terminologii dotyczącej rezerw pomiędzy Ustawą a KSR 6	NIE	NIE
6.8.60. Rozliczanie dotacji/Średni	Klasyfikacja i wycena aktywów i pasywów, ujmowanie transakcji	3.18.22. Rozliczanie dotacji	NIE	NIE
6.8.61. Ulgi podatkowe/Średni	Klasyfikacja i wycena aktywów i pasywów, ujmowanie transakcji	3.15.3. Ulgi podatkowe	NIE	NIE

Kwestia do dyskusji/priorytet	Obszar z fazy II	Grupa rekomendacji z fazy IV	Zrezygnowano z rekomendacji	Rekomendacja w formie opcji
6.8.62. Kompensowanie aktywów i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego/Średni	Klasyfikacja i wycena aktywów i pasywów, ujmowanie transakcji	3.15.4. Kompensowanie aktywów i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego	NIE	NIE
6.8.63. Zmiana statusu podatkowego/Średni	Klasyfikacja i wycena aktywów i pasywów, ujmowanie transakcji	3.15.5. Zmiana statusu podatkowego	NIE	NIE
6.8.64. Ujmowanie straty podatkowej możliwej do odliczenia/Średni	Klasyfikacja i wycena aktywów i pasywów, ujmowanie transakcji	3.15.6. Ujmowanie straty podatkowej możliwej do odliczenia	NIE	TAK
6.8.65. Przychody z usług o terminie realizacji poniżej 6 miesięcy/Średni	Klasyfikacja i wycena aktywów i pasywów, ujmowanie transakcji	3.18.23. Przychody z usług o terminie realizacji poniżej 6 miesięcy	NIE	TAK
6.8.66. Nieprecyzyjna definicja „pozostałych kosztów i przychodów operacyjnych” – ujęcie rezerw/Średni	Klasyfikacja i wycena aktywów i pasywów, ujmowanie transakcji	3.14.5. Pozostałe przychody i koszty operacyjne	NIE	NIE
6.8.67. Kategorie przychodów i kosztów operacyjnych ujmowanych jako pozostałe przychody i koszty operacyjne/Średni	Klasyfikacja i wycena aktywów i pasywów, ujmowanie transakcji	3.14.5. Pozostałe przychody i koszty operacyjne	NIE	NIE
6.8.68. Brak wystarczających wytycznych dotyczących ujęcia skutków	Klasyfikacja i wycena aktywów i pasywów, ujmowanie transakcji	3.7.4. Klasyfikacja wartości niematerialnych, środków trwałych i inwestycji w nieruchomości jako długo- i	NIE	TAK

Kwestia do dyskusji/priorytet	Obszar z fazy II	Grupa rekomendacji z fazy IV	Zrezygnowano z rekomendacji	Rekomendacja w formie opcji
przeszacowania nieruchomości inwestycyjnych/Niski		krótkoterminowych 3.12.1. Rewizja regulacji dotyczących rachunkowości instrumentów finansowych oraz inwestycji ogółem		
6.8.69. Programy motywacyjne/Średni	Klasyfikacja i wycena aktywów i pasywów, ujmowanie transakcji	3.18.24. Programy motywacyjne	NIE	NIE
6.8.70. Zmiana stawki amortyzacji w ciągu roku/Średni	Klasyfikacja i wycena aktywów i pasywów, ujmowanie transakcji	3.6.5. Okres i metody amortyzacji	NIE	NIE
6.8.71. Kapitały w funduszach podlegających likwidacji/Średni	Klasyfikacja i wycena aktywów i pasywów, ujmowanie transakcji	3.16.4. Kapitały w funduszach podlegających likwidacji	NIE	NIE
6.8.72. Rezerwy w zakładach ubezpieczeń/Niski	Klasyfikacja i wycena aktywów i pasywów, ujmowanie transakcji	3.16.12. Rezerwy w zakładach ubezpieczeń	NIE	NIE
6.8.73. Przychody z lokat w zakładach ubezpieczeń/Średni	Klasyfikacja i wycena aktywów i pasywów, ujmowanie transakcji	3.16.10. Wycena i przychody z lokat w zakładach ubezpieczeń	NIE	NIE
6.9.1. Ograniczenia stosowania metody nabycia w przypadku transakcji pod wspólną kontrolą/Wysoki	Transakcje połączeń i podziałów	3.13.3. Metody rozliczania nabyć i połączeń	NIE	TAK

Kwestia do dyskusji/priorytet	Obszar z fazy II	Grupa rekomendacji z fazy IV	Zrezygnowano z rekomendacji	Rekomendacja w formie opcji
6.9.2. Metoda łączenia udziałów w przypadku kontroli przez osoby fizyczne lub Skarb Państwa/Średni	Transakcje połączeń i podziałów	3.13.3. Metody rozliczania nabyć i połączeń	NIE	TAK
6.9.3. Doprecyzowanie w obszarze "wspólnej kontroli"/Niski	Transakcje połączeń i podziałów	3.13.3. Metody rozliczania nabyć i połączeń	NIE	TAK
6.9.4. Doprecyzowanie definicji łączonych aktywów i pasywów/Średni	Transakcje połączeń i podziałów	3.13.3. Metody rozliczania nabyć i połączeń	NIE	TAK
6.9.5. Kapitał z połączenia/Wysoki	Transakcje połączeń i podziałów			
6.9.6. Dane porównawcze po połączeniu metodą łączenia udziałów/Średni	Transakcje połączeń i podziałów	3.13.3. Metody rozliczania nabyć i połączeń	NIE	TAK
6.9.7. Cena nabycia w metodzie łączenia udziałów/Niski	Transakcje połączeń i podziałów	3.13.3. Metody rozliczania nabyć i połączeń	NIE	TAK
6.9.8. Eliminacja inwestycji w metodzie łączenia udziałów/Niski	Transakcje połączeń i podziałów	3.13.3. Metody rozliczania nabyć i połączeń	NIE	TAK
6.9.9. Definicja przedsiębiorstwa/Wysoki	Transakcje połączeń i podziałów	3.13.1. Definicja przedsiębiorstwa oraz nabycie zespołu aktywów	NIE	TAK

Kwestia do dyskusji/priorytet	Obszar z fazy II	Grupa rekomendacji z fazy IV	Zrezygnowano z rekomendacji	Rekomendacja w formie opcji
6.9.10. Nabycie przedsiębiorstwa oraz nabycie zespołu aktywów/Średni	Transakcje połączeń i podziałów	3.13.1. Definicja przedsiębiorstwa oraz nabycie zespołu aktywów	NIE	TAK
6.9.11. Połączenie odwrotne/Wysoki	Transakcje połączeń i podziałów	3.13.3. Metody rozliczania nabyć i połączeń	NIE	TAK
6.9.12. Nabycie etapami/Średni	Transakcje połączeń i podziałów	3.13.4. Nabycie etapami oraz zmiana procentowego udziału w jednostce zależnej	NIE	NIE
6.9.13. Prowizoryczne rozliczenie nabycia/Średni	Transakcje połączeń i podziałów	3.13.3. Metody rozliczania nabyć i połączeń	NIE	TAK
6.9.14. Ujęcie aktywów i zobowiązań wcześniej nie rozpoznawanych/Średni	Transakcje połączeń i podziałów	3.13.10. Ujęcie aktywów i zobowiązań wcześniej nie rozpoznanych	NIE	NIE
6.9.15. Ustrukturyzowanie Ustawy w kwestiach dotyczących nabyć i połączeń/Średni	Transakcje połączeń i podziałów	3.13.3. Metody rozliczania nabyć i połączeń	NIE	TAK
6.9.16. Uregulowanie transakcji podziału/Wysoki	Transakcje połączeń i podziałów	3.13.6. Uregulowanie transakcji podziału	NIE	NIE
6.10.1. Wybór biegłego rewidenta/Średni	Badanie sprawozdań finansowych	3.4.1. Wybór biegłego rewidenta	NIE	NIE
6.10.2. Wybór biegłego	Badanie sprawozdań	3.17. Oddziały	NIE	NIE

Kwestia do dyskusji/priorytet	Obszar z fazy II	Grupa rekomendacji z fazy IV	Zrezygnowano z rekomendacji	Rekomendacja w formie opcji
rewidenta w oddziałach/Wysoki	finansowych			
6.10.3. Umowa na badanie w przypadku subfunduszy/Wysoki	Badanie sprawozdań finansowych	3.4.2. Umowa na badanie w przypadku subfunduszy	NIE	NIE
6.10.4. Umowa na badanie/Średni	Badanie sprawozdań finansowych	3.4.3. Umowa oraz koszty przeprowadzenia badania sprawozdania finansowego	NIE	TAK
6.10.5. Koszty przeprowadzenia badania/Średni	Badanie sprawozdań finansowych	3.4.3. Umowa oraz koszty przeprowadzenia badania sprawozdania finansowego	NIE	TAK
6.10.6. Informacja o beneficjencie rzeczywistym/Średni	Badanie sprawozdań finansowych	3.4.4. Dostęp do informacji w celu przeprowadzenia badania sprawozdania finansowego	NIE	NIE
6.10.7. Dostęp do informacji/Średni	Badanie sprawozdań finansowych	3.4.4. Dostęp do informacji w celu przeprowadzenia badania sprawozdania finansowego	NIE	NIE
6.10.8. Potwierdzanie sald/Średni	Badanie sprawozdań finansowych	3.5.12. Potwierdzanie sald	NIE	NIE
6.11.1. Definicja roku obrotowego/Średni	Pozostałe tematy	3.2.17. Definicja roku obrotowego	NIE	NIE
6.11.2. Brak definicji rocznych sprawozdań finansowych/Średni	Pozostałe tematy	3.3. Sprawozdania finansowe inne niż roczne	NIE	NIE

Kwestia do dyskusji/priorytet	Obszar z fazy II	Grupa rekomendacji z fazy IV	Zrezygnowano z rekomendacji	Rekomendacja w formie opcji
6.11.3. Zastosowanie skrótu MSSF/Niski	Pozostałe tematy	3.1.6. Zastosowanie skrótu MSSF	NIE	NIE
6.11.4. Brak definicji transakcji i salda/Niski	Pozostałe tematy	3.18.25. Brak definicji transakcji i salda	TAK	NIE
6.11.5. Definicje jednostek powiązanych/Średni	Pozostałe tematy	3.18.26. Jednostki powiązane	NIE	NIE
Dodatkowe obszary do dyskusji zidentyfikowane w fazie IV projektu				
-	-	3.16.3. Dodatkowe kwestie dotyczące ustalania wartości godziwej w przypadku funduszy inwestycyjnych	NIE	NIE
-	-	3.16.5. Połączenia funduszy inwestycyjnych	NIE	NIE
-	-	3.16.13. Odpis aktualizujący należności z tytułu składki	NIE	NIE
-	-	3.16.14. Pozostałe kwestie dotyczące ubezpieczycieli	NIE	NIE

Załącznik 4 - Nowe standardy (wstępna propozycja)

Proponowana nazwa nowego Standardu	Interakcja z Ustawą i proponowana zawartość	Źródło informacji
Standard dotyczący aktywów niematerialnych	<p>W Ustawie powinny znaleźć się jedynie ogólne zapisy dotyczące wartości niematerialnych wskazujące, że są one wyceniane według kosztu historycznego, muszą podlegać amortyzacji w okresie uzyskiwania korzyści ekonomicznych w sposób najlepiej odzwierciedlający to uzyskiwanie, a kapitalizacja kosztów jest ograniczona (tylko w fazie rozwojowej oraz z wyłączeniem kosztów ogólnego zarządu, szkoleń itp.).</p> <p>Natomiast standard powinien rozbudowywać treści zawarte w Ustawie i między innymi regulować kwestie takie jak:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Co spełnia definicję aktywa niematerialnego; • W jakich sytuacjach uzasadnione jest ujęcie składnika wartości niematerialnych (nabycie z zewnątrz, nabycie w wyniku transakcji połączenia jednostek gospodarczych, wytworzenie we własnym zakresie oraz ulepszenia składnika wartości niematerialnych); • Jakże szczegółowo koszty mogą podlegać kapitalizacji ww. Przypadkach, a jakie nie; • Jak należy ustalić okres użyteczności aktywa niematerialnego lub sposób osiągania z niego korzyści ekonomicznych, jakie są dopuszczalne metody amortyzacji, czy i jak ustalić wartość rezydualną, czy przyjętą metodę amortyzacji można zmienić; • Pozostałe kwestie, które budzą wątpliwości w praktyce rachunkowości aktywów niematerialnych. 	<p>Niektóre istniejące przepisy Ustawy</p> <p>Standard do opracowania od podstaw (obecnie w opracowywaniu przez KSR)</p>
Standard dotyczący inwestycji w nieruchomości	<p>Na poziomie Ustawy należy zawrzeć ogólny zapis definiujący czym jest inwestycja w nieruchomości oraz wskazujący, że inwestycje takie są wyceniane w jednej z dwóch metod (1. koszt historyczny - amortyzacja i utrata wartości lub 2. wycena według wartości godziwej) wraz ze wskazaniem gdzie należy odnosić skutki zmian wartości.</p> <p>Natomiast standard powinien rozbudowywać treści zawarte w Ustawie i między innymi regulować kwestie takie jak:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Co jest nieruchomością inwestycyjną (grunt, budynek, budowla), w jaki sposób należy postępować gdy nieruchomość jest częściowo 	<p>Niektóre istniejące przepisy Ustawy</p> <p>Standard do opracowania od podstaw (obecnie w opracowywaniu przez KSR)</p>

	<p>wykorzystana dla osiągnięcia korzyści z najmu, a częściowo dla potrzeb własnych;</p> <ul style="list-style-type: none"> • W jakich sytuacjach dokonuje się reklasyfikacji do i z nieruchomości inwestycyjnej; • W jaki sposób odzwierciedlić skutki ponoszonych późniejszych nakładów w zależności od zastosowanej metody wyceny; • Jakie zasady należy stosować do niezakończonych inwestycji w nieruchomości; • Pozostałe kwestie, które budzą wątpliwości w praktyce rachunkowości inwestycji w nieruchomości. 	
<p>Standard dotyczący określenia tego co jest istotne w sprawozdaniu finansowym oraz stosowania uproszczeń dopuszczonych Ustawą</p>	<p>Ustawa powinna wyraźnie wskazywać, kto może stosować specyficzne uproszczenia (jednostka mikro, mała) i w jakich obszarach (np. podatek odroczony, instrumenty finansowe itp.) oraz ogólnie wskazywać, że w przypadku zastosowania ustawowych uproszczeń należy zawrzeć informację o zastosowanych uproszczeniach w ramach informacji dodatkowej. Ustawa powinna również wskazywać, że każda jednostka może zastosować rozwiązania uproszczone, jeżeli dotyczy to kwestii nieistotnych i nie wpływających na wierną prezentację sprawozdania finansowego.</p> <p>Natomiast standard powinien rozbudowywać treści zawarte w Ustawie i między innymi regulować kwestie takie jak:</p> <ul style="list-style-type: none"> • W jaki sposób należy stosować uproszczenie, jeżeli Ustawa na to zezwala (np. wskazywać wprost, że dla danego obszaru stosuje się rozwiązanie podatkowe); • Określać zakres informacji, które jednostka stosująca uproszczenia ustawowe musi zawrzeć w zależności od tego, czy jest to jednostka mikro czy mała; • Odnosić się do sytuacji, w których jednostka stosuje uproszczenia ze względu na istotność i wskazywać jak jednostka powinna postępować (w jaki sposób zastosować uproszczenie i co minimalnie ujawnić), a także wskazywać jakie są dopuszczalne granice stosowania uproszczeń; • Wskazywać, w jaki sposób ustalić istotność dla sprawozdania finansowego, poszczególnych jego pozycji, sprawozdań podstawowych, ujawnień; • Pozostałe kwestie, które budzą wątpliwości w praktyce rachunkowości dotyczące określenia tego co jest istotne w sprawozdaniu finansowym oraz stosowania uproszczeń dopuszczonych Ustawą. 	<p>Niektóre istniejące przepisy Ustawy</p> <p>Standard do opracowania od podstaw (obecnie w opracowywaniu przez KSR)</p>

<p>Standard w sprawie wykazywania działalności przewidzianej do zaprzestania lub zaprzestanej oraz ujawniania informacji na ten temat</p>	<p>Na poziomie Ustawy wystarczy wskazać, że w przypadku podjęcia decyzji o zaprzestaniu działalności lub zaprzestania działalności w okresie objętym sprawozdaniem finansowym, lub po dacie bilansowej, a przed datą sporządzenia sprawozdania finansowego należy ujawnić istotne informacje pozwalające użytkownikowi sprawozdania finansowego dokonanie oceny, w jaki sposób działalność ta wpływała na sytuację finansową i majątkową oraz wyniki działalności w okresie objętym sprawozdaniem finansowym.</p> <p>Natomiast standard powinien rozbudowywać treści zawarte w Ustawie i między innymi regulować kwestie takie jak:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Co jest w zakresie działalności przewidzianej do zaprzestania lub zaprzestanej, kiedy mamy z nią do czynienia; • Jaką informację należy ujawnić zarówno w sprawozdaniach podstawowych oraz w informacji dodatkowej; • W jaki sposób ustalić kwoty dotyczące działalności zaprzestanej; • Pozostałe kwestie, które budzą wątpliwości w praktyce rachunkowości w zakresie wykazywania działalności przewidzianej do zaprzestania lub zaprzestanej oraz ujawniania informacji na ten temat. 	<p>Niektóre istniejące przepisy Ustawy</p> <p>Standard do opracowania od podstaw (obecnie w opracowywaniu przez KSR)</p>
<p>Standard dotyczący zagadnień kontroli połączonej z regulacjami dotyczącymi konsolidacji</p>	<p>Na poziomie Ustawy należy wskazać, że jednostka sporządza skonsolidowane sprawozdanie finansowe, które obejmuje dane wszystkich jednostek pozostających pod bezpośrednią lub pośrednią kontrolą jednostki dominującej w taki sposób, jakby jednostka dominująca oraz wszystkie kontrolowane przez nią podmioty stanowiły jeden podmiot gospodarczy. Ustawa powinna ogólnie wskazywać co oznacza kontrola oraz, że konsolidacji podlegają jednostki od momentu powstania kontroli do momentu utraty kontroli przez jednostkę dominującą. Ustawa powinna wskazywać również, że w ramach kapitału oraz wyniku należy wyodrębnić tę część, która dotyczy praw akcjonariuszy niekontrolujących (mniejszościowych) do skonsolidowanych aktywów netto oraz przypadającej na ich części zysku netto osiągniętego w okresie. Ustawa powinna zawierać regulacje zezwalające na odstępianie od sporządzenia skonsolidowanego sprawozdania finansowego (np. ze względu na ściśle określone progi wielkościowe) lub zezwalające/wykluczające na nieobejmowanie niektórych jednostek konsolidacją pełną. Ustawa powinna wskazywać konieczność zawarcia ujawnień w przypadku odstępiania od konsolidacji, znaczących osądów dotyczących występowania kontroli, a także innych istotnych informacji dla zrozumienia struktury grupy oraz sposobu i metod sporządzenia skonsolidowanego sprawozdania finansowego. Ustawa powinna też określać ogólnie zasady rozliczenia wartości firmy ujemnej i dodatniej.</p>	<p>Niektóre istniejące przepisy Ustawy</p> <p>Rozporządzenie Ministra Finansów w sprawie szczegółowych zasad sporządzania przez jednostki inne niż banki, zakłady ubezpieczeń i zakłady reasekuracji skonsolidowanych sprawozdań finansowych grup kapitałowych</p>

	<p>Natomiast standard powinien rozbudowywać treści zawarte w Ustawie i między innymi regulować kwestie takie jak:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Rozbudowywać kwestie kontroli oraz adresować obszary kontrowersyjne w tym zakresie (np. kwestia kontroli de facto); • Opisywać mechanikę sporządzenia skonsolidowanego sprawozdania finansowego w tym kwestie wyłączeń konsolidacyjnych, eliminacji niezrealizowanych zysków, podziału pomiędzy kwoty dotyczące akcjonariuszy większościowych i mniejszościowych; • Regulować szczegółowo kwestie skutków dekonsolidacji podmiotu, w tym w przypadku gdy jednostka pozostawia zaangażowanie w podmiocie, nad którym utraciła kontrolę; • Odwoływać się do przepisów lub standardów dotyczących nabyć lub połączeń w celu uszczegółowienia specyfiki skonsolidowanego sprawozdania finansowego; • Regulować szczegółowo kwestie rachunkowości wartości firmy; • Pozostałe kwestie, które budzą wątpliwości w praktyce rachunkowości w zakresie zagadnień kontroli oraz reguł dotyczących konsolidacji. 	
<p>Standard dotyczący instrumentów finansowych</p>	<p>Ustawa powinna zawierać treści wskazujące ogólnie na klasyfikację instrumentów finansowych, metody wyceny poszczególnych kategorii oraz odnośnienie skutków zmian wycen instrumentów finansowych, a także zwolnienia (np. w sytuacji own use exemption). W tym względzie Ustawa powinna opisywać treści, które zostały przedstawione na schematach w załącznikach 7 i 8. Ustawa powinna określać definicję instrumentu finansowego oraz wskazywać, że instrument finansowy jest ujmowany w momencie, gdy jednostka staje się stroną kontraktu i przestaje być ujmowany w momencie zbycia, uregulowania, wygaśnięcia lub znaczącego przeniesienia wszystkich praw i korzyści związanych z tym instrumentem. Ustawa powinna również zawierać regulacje dotyczące zwolnienia z wymogów dotyczących wyceny (kto może być zwolniony i co musi stosować w zamian).</p> <p>Natomiast standard powinien rozbudowywać treści zawarte w Ustawie i między innymi regulować kwestie takie jak:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Rozbudowa definicji instrumentu finansowego wraz ze wskazaniem szczegółowych wytycznych, kiedy dany instrument jest instrumentem dłużnym, kapitałowym, a także szczegółowym wskazaniem jak należy stosować own use exemption; • Szczegółowych zasad dotyczących momentu początkowego ujęcia 	<p>Niektóre istniejące przepisy Ustawy</p> <p>Rozporządzenie Ministra Finansów w sprawie szczegółowych zasad uznawania, metod wyceny, zakresu ujawniania i sposobu prezentacji instrumentów finansowych</p>

	<p>instrumentu finansowego, momentu zaprzestania ujmowania instrumentu finansowego, w tym w szczególności zasad dotyczących zaprzestania ujmowania aktywów finansowych, skutków zamiany instrumentów finansowych jednych na drugie;</p> <ul style="list-style-type: none"> • Rozbudowane zasady dotyczące możliwości zastosowania rachunkowości zabezpieczeń, w tym określenie szczegółowych warunków, które należy spełnić, sposobu wyliczenia kwot efektywnego zabezpieczenia oraz ujęcia części nieefektywnej; • Kwestie zakresu ujawnień dotyczących instrumentów finansowych, w tym również kwestie ujawnień w przypadku stosowania ustawowych zwolnień; • Pozostałe kwestie, które budzą wątpliwości w praktyce rachunkowości instrumentów finansowych. 	
<p>Standard dotyczący wywierania znaczącego wpływu wraz z metodologią zastosowania metody praw własności</p>	<p>Ustawa powinna regulować, że w przypadku wywierania znaczącego wpływu inwestycje w jednostce należy ujmować metodą praw własności. Ustawa powinna ogólnie definiować co jest rozumiane przez wywieranie znaczącego wpływu, wprowadzać pojęcie jednostki stowarzyszonej, oraz ogólnie opisywać na czym polega metoda praw własności, jak również fakt, że metodę tę stosuje się od momentu powstania znaczącego wpływu do momentu jego ustąpienia. Ustawa powinna również zawierać ogólny zapis, że jednostka ujawnia informacje, które są niezbędne dla użytkowników do zrozumienia jaki wpływ na sprawozdanie finansowe mają inwestycje w jednostki stowarzyszone.</p> <p>Natomiast standard powinien rozbudowywać treści zawarte w Ustawie i między innymi regulować kwestie takie jak:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Kwestie ustalenia znaczącego wpływu w sytuacjach problematycznych; • Szczegółową mechanikę stosowania metody praw własności wraz z określeniem sposobu ujęcia transakcji pomiędzy inwestorem a jednostką stowarzyszoną; • Szczegółowo regulować kwestie zwiększenia i zmniejszenia zaangażowania w jednostce stowarzyszonej; • Zakres ujawnień związanych z inwestycją w jednostkę stowarzyszoną; • Pozostałe kwestie, które budzą wątpliwości w praktyce rachunkowości w zakresie wywierania znaczącego wpływu oraz zastosowania metody praw własności. 	<p>Niektóre istniejące przepisy Ustawy</p> <p>Rozporządzenie Ministra Finansów w sprawie szczegółowych zasad sporządzania przez jednostki inne niż banki, zakłady ubezpieczeń i zakłady reasekuracji skonsolidowanych sprawozdań finansowych grup kapitałowych</p>
<p>Standard dotyczący ustalania</p>	<p>Ustawa powinna wprowadzać ogólną definicję wartości godziwej, a także</p>	<p>Niektóre istniejące</p>

wartości godziwej	<p>wskazywać, dla których pozycji aktywów i zobowiązań wycena do wartości godziwej jest obowiązkowa lub dopuszczalna.</p> <p>Natomiast standard powinien szczegółowo określać metodologię ustalania wartości godziwej i zawierać treści analogiczne do tych zawartych w MSSF 13, lub też bezpośrednio odwoływać się do tego standardu. Dodatkowo standard powinien określać zasady dotyczące otrzymanych dotacji/darowizn na sfinansowanie składników rozpoznanych w wartości godziwej, w tym spełniających definicję dotacji w rozumieniu MSR 20, a także innych darowizn nie spełniających tej definicji.</p>	<p>przepisy Ustawy</p> <p>MSSF 13</p> <p>Stanowisko ws ustalania wartości godziwej przejętych aktywów i zobowiązań</p>
Standard dotyczący zasad ustalania ceny nabycia i kosztu wytworzenia czyli tzw. kosztu historycznego	<p>Ustawa powinna wprowadzać definicję ceny nabycia i kosztu wytworzenia (alternatywnie kosztu historycznego) oraz wskazywać, które składniki aktywów i pasywów są wyceniane z jej zastosowaniem.</p> <p>Natomiast standard powinien rozbudowywać treści zawarte w Ustawie i między innymi regulować kwestie takie jak:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Co stanowi składnik kosztu historycznego w przypadku nabywania lub wytworzenia we własnym zakresie, jakie koszty i kiedy mogą lub nie mogą podlegać kapitalizacji; • Co stanowi uzasadniony koszt lub nakład; • Regulować szczegółowo kwestie kosztów finansowania zewnętrznego, ustalenia ceny początkowej w przypadku stosowania rachunkowości zabezpieczeń (tzw. basis adjustment); • Zawierać treści dotyczące wymiany aktywów niemonetarnych ze Stanowiska w sprawie ujęcia transakcji zamiany składnika aktywów niepieniężnych na inny składnik aktywów niepieniężnych; • Określać alternatywę do ustalania kosztu historycznego w przypadku, gdy składnik aktywów nie został ujęty w wyniku nabycia lub wytworzenia we własnym zakresie (czyli np. został otrzymany w darowiźnie, ujawniony itp.); • Określać zasady dotyczące otrzymanych dotacji/darowizn na sfinansowanie składników rozpoznanych w koszcie historycznym, w tym spełniających definicję dotacji w rozumieniu MSR 20, a także innych darowizn nie spełniających tej definicji; • Pozostałe kwestie, które budzą wątpliwości w praktyce rachunkowości w zakresie zasad ustalania ceny nabycia i kosztu wytworzenia czyli tzw. kosztu historycznego. 	<p>Niektóre istniejące przepisy Ustawy</p> <p>Stanowisko KSR w sprawie ujęcia transakcji zamiany składnika aktywów niepieniężnych na inny składnik aktywów niepieniężnych</p> <p>KSR 11</p> <p>KSR 12</p> <p>KSR 13</p>

<p>Standard zawierający wytyczne dotyczące zakresu analizy i oceny zdolności jednostki do kontynuacji działalności oraz określenia zasad rachunkowości w przypadku, gdy zasada kontynuacji działalności nie ma zastosowania</p>	<p>Istniejące zapisy ustawowe są naszym zdaniem co do zasady na dobrym poziomie szczegółowości, natomiast istniejący standard KSR 14 powinien zostać uzupełniony w części dotyczącej problematyki zasad i metodologii ustalania czy jednostka spełnia warunki do zaklasyfikowania jej jako zdolna do kontynuacji działalności w dającej się przewidzieć przyszłości w związku z rekomendacjami zgłaszanymi w innej części raportu.</p>	<p>KSR 14</p>
<p>Standard dotyczący prowadzenia ksiąg rachunkowych (m.in. archiwizacja i ochrona danych)</p>	<p><i>Zakres i kształt standardu będzie uzależniony od decyzji w zakresie wprowadzenia rekomendacji w obszarze prowadzenia ksiąg rachunkowych (głównie Wprowadzenie prowadzenia ksiąg w formie zdigitalizowanej jako podstawowego, obowiązkowego sposobu prowadzenia ksiąg - patrz rekomendacja 3.5.7).</i></p> <p>Ustawa powinna regulować podstawowe aspekty związane z prowadzeniem ksiąg, tj. prowadzenie ksiąg w formie zdigitalizowanej jako podstawowego, obowiązkowego sposobu prowadzenia ksiąg, określać jakich podmiotów dotyczy ten obowiązek, formę dowodu księgowego, jakie zbiory danych powinny być objęte ochroną i reżimem czasowym dotyczącym przechowywania, definicję pojęcia systemu księgowego, minimalne wymagania dotyczące zapisów księgowych, odpowiedzialność za zapewnienie zgodności systemu finansowo-księgowego z Ustawą</p> <p>Natomiast standard powinien rozbudowywać treści zawarte w Ustawie i między innymi regulować kwestie takie jak: minimalne wymagania dotyczące systemów księgowych, obowiązki związane z oceną ryzyka mającą na celu ustanowienie odpowiednich środków bezpieczeństwa systemów i danych księgowych, szczegółowe aspekty dotyczące potwierdzania sald, poprawiania błędów w zapisach księgowych, wynik przewalutowania na dowodzie księgowym, oraz zawierać te treści aktualnie doprecyzowane w Stanowisku w sprawie niektórych zasad prowadzenia ksiąg rachunkowych, które pozostaną aktualne przy ewentualnym wprowadzeniu obowiązku prowadzenia ksiąg w formie zdigitalizowanej.</p>	<p>Niektóre istniejące przepisy Ustawy</p> <p>Stanowisko w sprawie niektórych zasad prowadzenia ksiąg rachunkowych</p>
<p>Standard dotyczący układu i</p>	<p>Na poziomie Ustawy wystarczające jest zdefiniowanie, że sprawozdanie</p>	<p>Niektóre istniejące</p>

<p>treści sprawozdań finansowych</p>	<p>finansowe składa się ze sprawozdań podstawowych oraz informacji dodatkowej, która w sposób użyteczny i przydatny ujawnia informacje dotyczące sytuacji majątkowej i finansowej, wyniku, przepływów pieniężnych oraz zmian kapitałów. W Ustawie należy także zdefiniować pojęcie sprawozdań podstawowych, co się na nie składa i kiedy danego sprawozdania można nie sporządzać (zwolnienie z przygotowania rachunku przepływów pieniężnych oraz zestawienia zmian w kapitale (funduszu) własnym).</p> <p>Pozostałe kwestie dotyczące układu i treści sprawozdań finansowych należy naszym zdaniem uregulować na poziomie standardów w formie rozporządzenia. W szczególności uważamy za zasadne stworzenie standardu ogólnego dotyczącego układu i treści sprawozdań finansowych, podstawą zakresu takiego standardu są treści zawarte w MSR 1, MSR 7, MSR 8, MSR 10 oraz przewidywanym MSSF 18. W założeniu standard ten byłby głównym źródłem regulacji dla podmiotów innych niż te podlegających regulacjom wynikającym ze standardów sektorowych. Natomiast treści zawarte w tym standardzie byłyby po przeniesieniu do standardów sektorowych odpowiednio modyfikowane z uwzględnieniem specyfiki danego sektora (np. w sektorowym standardzie dla banków i instytucji finansowych zamiast standardowego układu bilansu byłby prezentowany bilans banku). W treści tego ogólnego standardu należy uwzględnić między innymi:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Szczegółowy układ poszczególnych sprawozdań podstawowych wraz ze szczegółowymi wytycznymi dotyczącymi klasyfikacji poszczególnych składników aktywów, pasywów, przychodów i kosztów (np. kwestia rozgraniczenia pomiędzy długo- i krótkoterminowymi); • Szczegółowe wskazanie minimalnego zakresu zasad rachunkowości, które jednostka musi zawrzeć w sprawozdaniu finansowym; • Szczegółowe zakres ujawnień, w tym wszelkie kwestie zamieszczone w obecnym załączniku 1 do • Ustawy oraz przeniesione z innych standardów podstawowe kwestie wymagające ujawnienia. 	<p>przepisy Ustawy</p> <p>Załącznik 1 do Ustawy</p> <p>MSR 1</p> <p>MSR 7</p> <p>MSR 8</p> <p>MSR 10</p> <p>MSSF 18</p> <p>KSR 1</p>
<p>Standard dotyczący inwentaryzacji</p>	<p>Ustawa powinna wskazywać w sposób ogólny, że składniki aktywów i zobowiązań ujęte w księgach rachunkowych lub ujęte pozabilansowo i ujawnione w sprawozdaniu finansowym muszą podlegać okresowej weryfikacji. Ustawa powinna dodatkowo regulować minimalną częstotliwość takiej weryfikacji oraz dopuszczać możliwość stosowania inwentaryzacji ciągłej, wyrывkowej pod warunkiem, że spełniają one ogólny cel dotyczący weryfikacji istnienia określonych składników.</p>	<p>Niektóre istniejące przepisy Ustawy</p> <p>Stanowisko w sprawie inwentaryzacji drogą spisu z natury zapasów materiałów, towarów,</p>

	<p>Standard natomiast powinien zawierać wszelkie szczegółowe normy i regulacje dotyczące przeprowadzania inwentaryzacji, w tym opisywać akceptowalną metodologię, częstotliwość, terminy itp.</p>	<p>wyrobów gotowych i półproduktów</p> <p>W kontekście inwentaryzacji zapasów: MSR 2</p>
<p>Standard dotyczący ujęcia w rachunkowości podatków i opłat innych niż podatek dochodowy</p>	<p>Na poziomie Ustawowym należy utrzymać zapis, że przychód jest wykazywany bez podatków bezpośrednio związanych z obrotem przy czym sugerujemy wprowadzenie terminologii podatki obrotowe oraz zdefiniowanie ich jako obciążenia publiczno-prawne, niezależnie od ich nazwania, w których jednostka pełni rolę pośrednika w poborze i odprowadzeniu kwot, a ostateczny ciężar ekonomiczny związany z opodatkowaniem ponosi konsument.</p> <p>Jednocześnie proponujemy wprowadzenie do Ustawy pojęcia podatek kosztowy albo podatek stanowiący koszt operacyjny, które obejmuje kwoty ujmowane w pozycji podatki i opłaty w układzie kosztów rodzajowych wraz ze wskazaniem ogólnej reguły, że zobowiązanie z tytułu takiego podatku jest ujmowane wtedy, gdy występuje zdarzenie, które powoduje, że dane obciążenie staje się nieuniknione, a jego koszt jest ujęty natychmiast w rachunku zysków i strat, chyba że obciążenie dotyczy okresów przyszłych lub wytworzenia składników aktywów.</p> <p>Natomiast na poziomie standardu należy uregulować między innymi następujące kwestie:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Kiedy podatek spełnia definicję podatku dochodowego, obrotowego lub kosztowego; • Jak należy rozliczać podatek obrotowy, w szczególności gdy moment powstania zobowiązania podatkowego jest różny od ujęcia przychodu; • Co oznacza, że obciążenie staje się nieuniknione i należy ująć zobowiązanie z tytułu podatku kosztowego (w oparciu o KIMSF 21); • Szczegółowe wytyczne dotyczące rozliczania kosztu związanego z podatkiem kosztowym, w tym kwestie uwzględnienia go w wycenie zapasów, środków trwałych lub rozliczania w czasie, gdy dotyczy okresów przyszłych. <p>Kwestie powyższe można uregulować w osobnym dedykowanym standardzie np. o nazwie podatki obrotowe i kosztowe lub też poprzez rozszerzenie standardu KSR 2 "Podatek dochodowy" i stworzenie standardu uniwersalnego dotyczącego wszystkich obciążeń publiczno-prawnych.</p>	<p>Planowane stanowisko KSR dotyczące podatków obrotowych</p> <p>KSR 2</p> <p>KIMSF 21</p> <p>MSR 12</p> <p>KSR 15/MSSF 15 w zakresie określenia podatków zmniejszających przychód</p>

<p>Standard dotyczący ujęcia świadczeń pracowniczych w tym programów motywacyjnych</p>	<p>W Ustawie należy zawrzeć ogólny zapis stwierdzający, że jednostka ujmuje w sprawozdaniu finansowym koszty związane ze świadczeniami pracowniczymi w związku z otrzymywaną pracą w sposób zapewniający utrzymanie równomierności rozpoznania kosztu w okresie, w którym świadczona jest ta praca, niezależnie od tego czy świadczenia te są wypłacane przez jednostkę, jej akcjonariuszy, czy też podmioty powiązane. Dodatkowo w Ustawie należy uregulować, że w przypadku świadczeń długoterminowych przy wycenie świadczenia należy uwzględnić założenia dotyczące prawdopodobieństwa spełnienia warunków uzyskania świadczenia, szacunek zmian wartości wynagrodzenia oraz efekt zmiany wartości pieniądza w czasie.</p> <p>Natomiast standard powinien rozbudowywać treści zawarte w Ustawie i między innymi regulować kwestie takie jak:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Kim jest pracownik; • Co jest świadczeniem pracowniczym; • Kiedy świadczenie pracownicze jest długo- i krótkoterminowe; • Kiedy świadczenie jest świadczeniem odpłatnym w okresie pracy, na moment zakończenia pracy i po okresie pracy; • Jak ujmować krótkoterminowe świadczenia pracy w tym wynagrodzenie podstawowe, bonusy, uprawnienia urlopowe i ekwiwalenty i gdzie odnosić skutki zmian wyceny tych zobowiązań; • Jak ujmować świadczenia długoterminowe w tym długoterminowe plany bonusowe, nagrody jubileuszowe, dodatkowe świadczenia urlopowe, odprawy emerytalne, zobowiązania z tytułu świadczeń po okresie zatrudnienia i gdzie odnosić skutki zmian wyceny tych zobowiązań; • Jak ujmować świadczenia wypłacane w formie instrumentów kapitałowych jednostki bądź jednostek z nią powiązanych (płatność w formie akcji); • Jak ujmować ww świadczenia jeżeli jednostka nie jest bezpośrednio zobowiązana do wypłaty takich świadczeń, ale zobowiązanie to ciąży na akcjonariuszu bądź spółce powiązanej; • Pozostałe kwestie, które budzą wątpliwości w praktyce rachunkowości w zakresie ujęcia świadczeń pracowniczych w tym programów motywacyjnych. <p>Jednocześnie uważamy za zasadne utrzymanie kwestii zobowiązań z tytułu świadczeń pracowniczych ze standardu dot. rezerw (KSR 6), gdyż metodologia ustalania świadczeń pracowniczych oraz ich specyfika jest odmienna od tych</p>	<p>Niektóre istniejące przepisy Ustawy</p> <p>KSR 6</p> <p>MSR 19</p> <p>MSSF 2</p>
--	--	---

	dotyczących ustalania innych rezerw.	
<p>Standard dotyczący rozliczania połączeń jednostek gospodarczych w jednostkowym i skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym</p>	<p>Na poziomie Ustawy zgodnie z rekomendacjami powinny znaleźć się definicje działalności gospodarczej, zbioru aktywów, zorganizowanej części przedsiębiorstwa oraz ogólne zapisy wskazujące na zastosowanie metody nabycia lub metody opartej o wartości bilansowe. Ogólne zapisy powinny wyłącznie wskazywać kiedy jest nakazane/zakazane/dozwolone stosowanie poszczególnych metod oraz ogólne stwierdzenia dotyczące tego czym jest metoda nabycia oraz metoda oparta o wartości bilansowe.</p> <p>Na poziomie dedykowanego standardu należy uwzględnić między innymi kwestie takie jak:</p> <p>1) W stosunku do metody nabycia:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Szczegółowe określenie momentu nabycia; • Określenie, która ze stron jest stroną nabywającą oraz sposobu postępowania, gdy stroną nabywającą nie jest podmiot, który w sensie prawnym nabywa inne przedsięwzięcie (tzw. przejęcie odwrotne); • Szczegółowe regulacje dotyczące ustalenia wartości przekazanej zapłaty, w tym uwzględnienie kwestii poprzednio posiadanych udziałów oraz udziałów nie dających kontroli, a także wynagrodzenia wypłacanego w formie akcji, wynagrodzenia warunkowego. Uregulowania powinny obejmować również kwestie takie jak, co powinno być wyłączone z wartości przekazanej zapłaty (np. przyszłe świadczenia pracownicze); • Szczegółowe regulacje dotyczące określenia co stanowi identyfikowalny składnik aktywów lub zobowiązań podlegający wycenie do wartości godziwej oraz, które ze składników aktywów lub zobowiązań są wyceniane w wartości innej niż wartość godziwa oraz jak ustalić taką wartość; • Ustalenia dotyczące ujęcia wartości lub ujemnej wartości firmy, sposobu jej alokacji oraz dalszego z nią postępowania (patrz również propozycja standardu dot konsolidacji); • Pozostałe kwestie, które budzą wątpliwości w praktyce rachunkowości w zakresie metody nabycia. <p>2) W stosunku do metody opartej o wartości bilansowe:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Szczegółowe wyjaśnienie co oznacza "pod wspólna kontrolą", co w przypadku, gdy "wspólna kontrola" jest przejściowa (wraz z 	<p>Ustawa w szczególności rozdział 4 połączenia spółek</p> <p>Rozporządzenie Ministra Finansów w sprawie szczegółowych zasad sporządzania przez jednostki inne niż banki, zakłady ubezpieczeń i zakłady reasekuracji skonsolidowanych sprawozdań finansowych grup kapitałowych</p> <p>Stanowisko w zakresie ustalania wartości godziwej przy połączeniach</p> <p>Przepisy KSH dotyczące połączeń, aportów, podziałów</p> <p>MSSF 3</p> <p>MSR 36</p>

	<p>określeniem jak stosować metodę nabycia gdy mamy do czynienia z tzw. grooming transaction;</p> <ul style="list-style-type: none"> ● Wyjaśnienie co oznacza reorganizacja grupy oraz transakcja bez treści ekonomicznej lub ze znikomą treścią ekonomiczną; ● uregulowanie, które z wartości poprzednika należy zastosować w przypadku, gdy dostępny jest więcej niż jeden zestaw wartości bilansowych (np. wartości na poziomie spółki albo skonsolidowanego sprawozdania finansowego); ● Gdzie i jak należy rozliczyć różnice pomiędzy przekazaną zapłatą, a wartością bilansową nabywanych składników aktywów netto, jak postąpić w przypadku, gdy połączenie jest opłacane przez wydanie akcji, posiadających różną wartość nominalną i cenę emisyjną, jak postąpić w przypadku, gdy połączenie jest zrealizowane bez wynagrodzenia; ● Pozostałe kwestie, które budzą wątpliwości w praktyce rachunkowości w zakresie metody opartej o wartości bilansowe. 	
--	--	--

Poza wymienionymi w powyższej tabeli proponowanymi nowymi standardami, rekomendujemy rozważenie uzupełnienia listy obecnie istniejących Krajowych Standardów Rachunkowości dodatkowo o wskazane poniżej pozycje, na wzór zakresu informacji pokrytych przez Międzynarodowe Standardy Rachunkowości i Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej:

- Standard dotyczący zapasów;
- Standard dotyczący zdarzeń po zakończeniu okresu sprawozdawczego;
- Standard dotyczący przychodów;
- Standard dotyczący dotacji rządowych oraz ujawniania informacji na temat pomocy rządowej;
- Standard dotyczący skutków zmian kursów walut obcych;
- Standard dotyczący kosztów finansowania zewnętrznego;
- Standard dotyczący ujawniania informacji na temat podmiotów powiązanych;
- Standard dotyczący rachunkowości i sprawozdawczości programów świadczeń emerytalnych;
- Standard dotyczący jednostkowych sprawozdań finansowych;
- Standard dotyczący inwestycji w jednostkach stowarzyszonych i wspólnych przedsięwzięciach;
- Standard dotyczący udziałów we wspólnych przedsięwzięciach;
- Standard dotyczący sprawozdawczości w warunkach hiperinflacji;
- Standard dotyczący zysku przypadającego na jedną akcję;
- Standard dotyczący śródrocznej sprawozdawczości finansowej;
- Standard dotyczący zastosowania Polskich Standardów Rachunkowości po raz pierwszy;

- Standard dotyczący płatności w formie akcji;
- Standard dotyczący umów ubezpieczeniowych;
- Standard dotyczący aktywów przeznaczonych do sprzedaży;
- Standard dotyczący poszukiwania i oceny zasobów mineralnych;
- Standard dotyczący segmentów operacyjnych;
- Standard dotyczący wspólnych ustaleń umownych;
- Standard dotyczący ujawniania informacji na temat udziałów w innych jednostkach.

Załącznik 5 - Schemat przedstawiający docelową strukturę przepisów

Źródła prawa

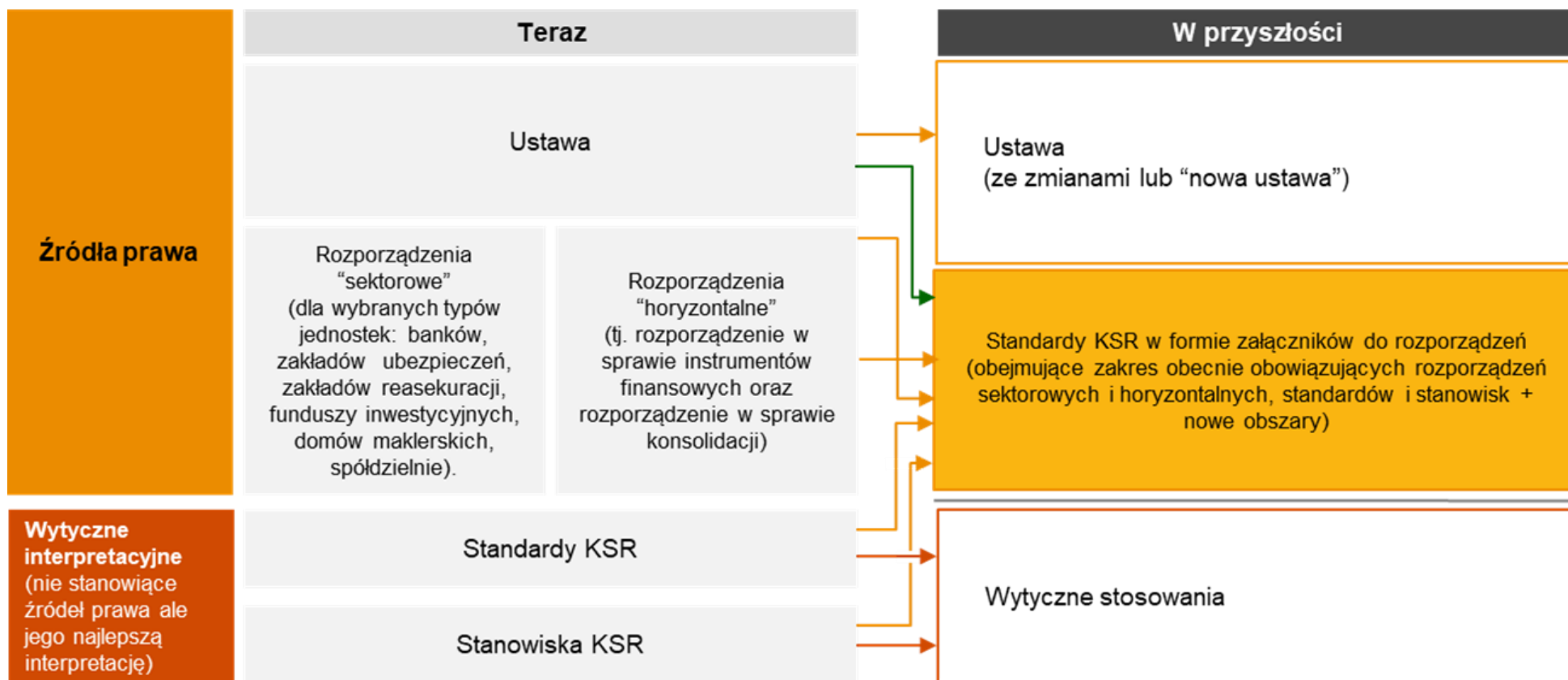
Ustawa

Standardy KSR w formie załączników do rozporządzeń
(obejmujące zakres obecnie obowiązujących rozporządzeń sektorowych i horyzontalnych,
standardów i stanowisk + nowe obszary)

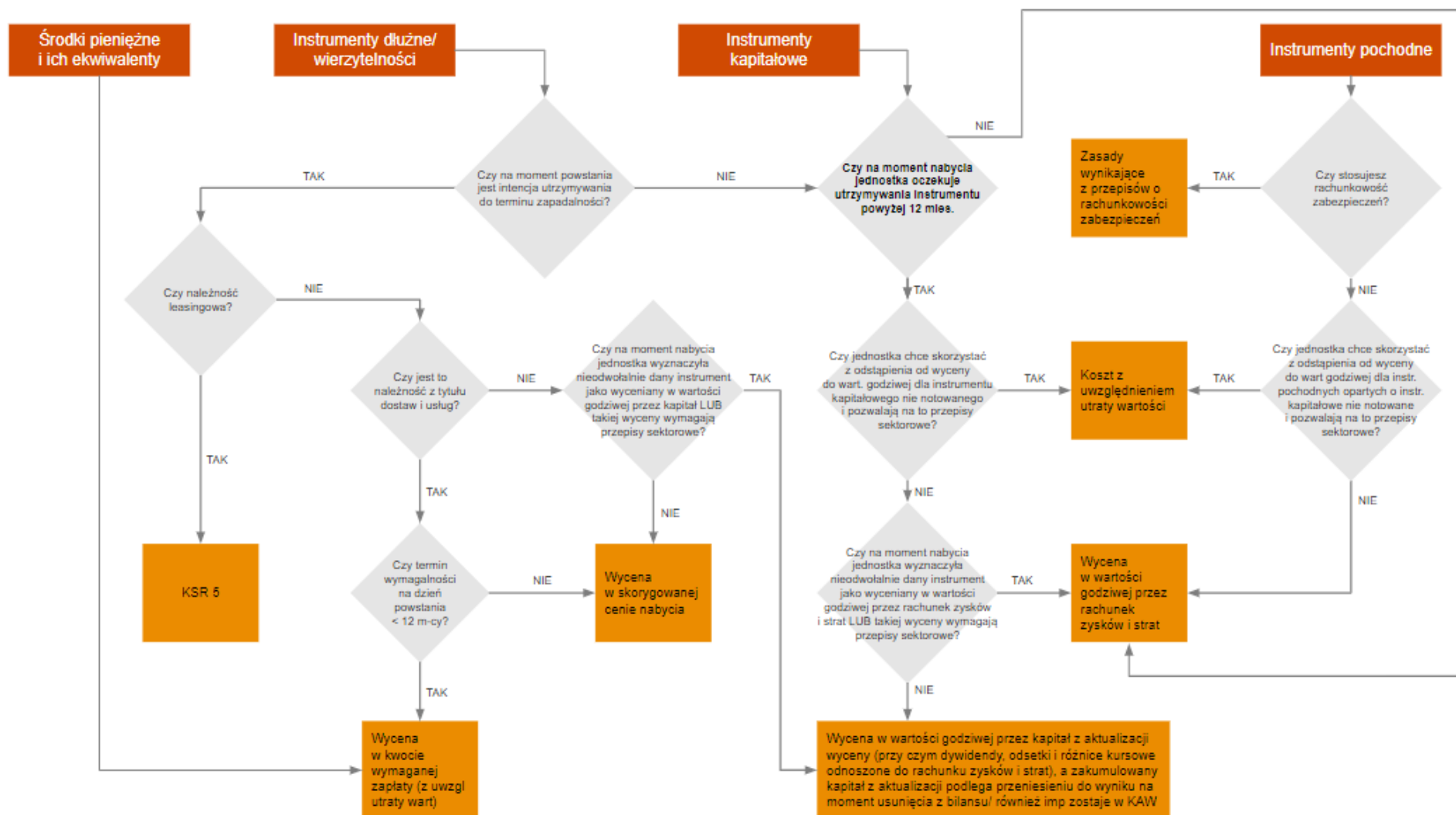
Wytyczne interpretacyjne

Wytyczne stosowania (nie stanowiące źródła prawa)

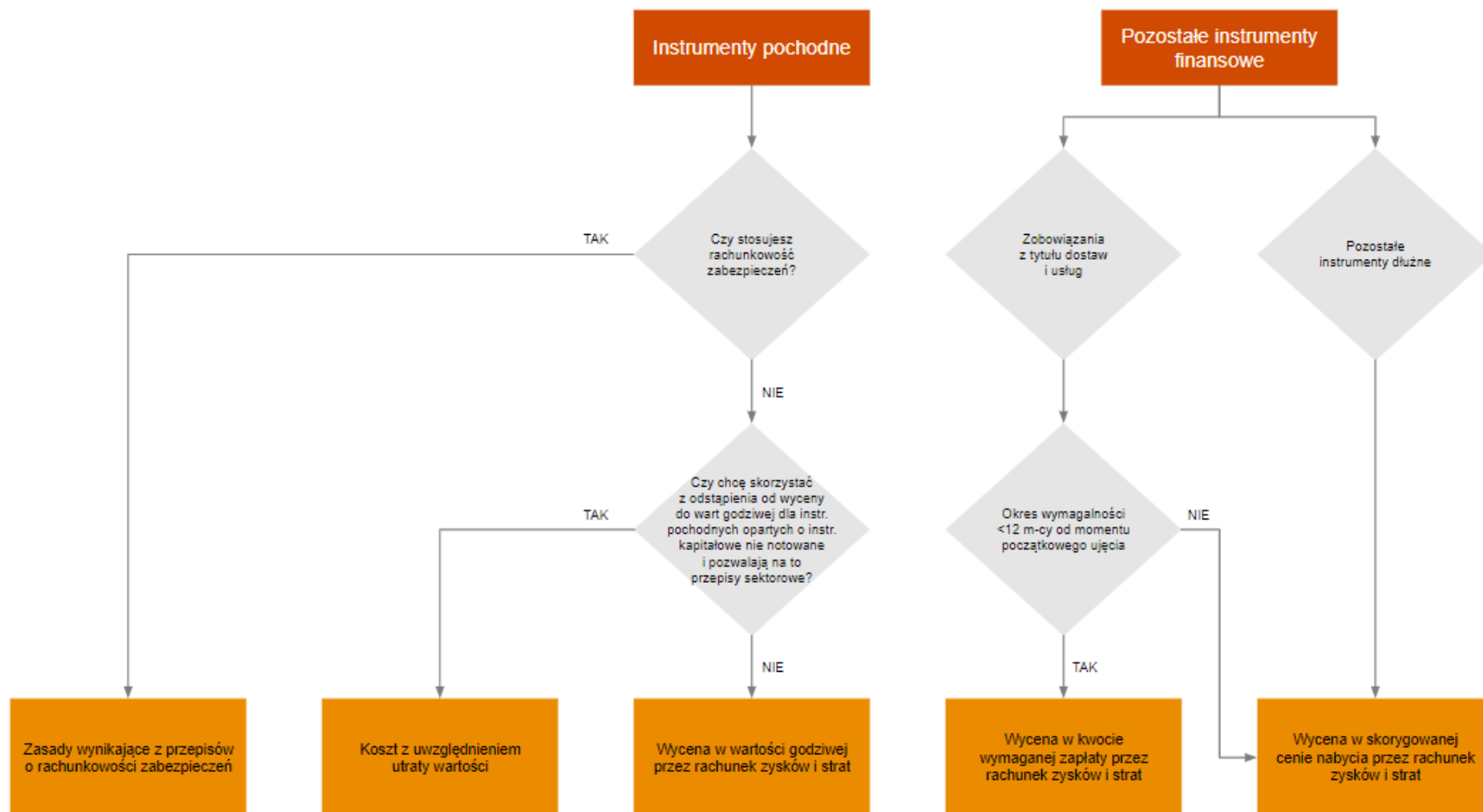
Załącznik 6 - Schemat przedstawiający aktualną strukturę przepisów i proponowany kształt docelowy



Załącznik 7 - Instrumenty finansowe - aktywa finansowe schemat decyzyjny



Załącznik 8 - Instrumenty finansowe - zobowiązania finansowe schemat decyzyjny



Załącznik 9 - Ilustracja skutków rekomendacji 3.18.18

Tytuły pozycji	Polskie zasady rachunkowości ("PZR")/ MSSF	Czy wpływa na kwoty podlegające podziałowi?
Wszystkie kwoty składające się na wynik netto	PZR/ MSSF	TAK
Korekty wynikające z zastosowania standardów po raz pierwszy	PZR/ MSSF	TAK, chyba że: - w wyniku przekształcenia powstają salda kapitałów, które w przyszłości będą podlegały przeniesieniu do wyniku (np. różnice kursowe wynikające z przeliczenia sald oddziałów zagranicznych); - lub dotyczą transakcji z właścicielami
Korekty wynikające ze zmian zasad rachunkowości lub korekty błędów poprzednich lat obrotowych	PZR/ MSSF	TAK, chyba że w wyniku zmian zasad rachunkowości/ korekty błędów powstają salda kapitałów, które w przyszłości będą podlegały przeniesieniu do wyniku
Zyski straty aktuarialne z tytułu programów określonych świadczeń	MSSF	TAK
Kwoty ujęte w kapitale z tytułu stosowania rachunkowości zabezpieczeń	PZR	NIE
Kwoty ujęte w pozostałych całkowitych dochodach z tytułu stosowania rachunkowości zabezpieczeń	MSSF	NIE
Kapitał z przeszacowania środków trwałych	PZR/ MSSF	NIE (do momentu amortyzacji lub zbycia środka trwałego)
Kapitał z przeszacowania środków	MSSF	NIE (do momentu amortyzacji lub zbycia środka trwałego)

Tytuły pozycji	Polskie zasady rachunkowości ("PZR")/ MSSF	Czy wpływa na kwoty podlegające podziałowi?
trwałych przeklasyfikowanych na nieruchomości inwestycyjne wyceniane w wartości godziwej		
Różnica z połączenia rozliczanego metodą łączenia udziałów	PZR	NIE (wynika z transakcji z właścicielami, przy czym należy zauważyć, że zyski z lat ubiegłych oraz zyski netto, a także pozostałe pozycje kapitału zapasowego i rezerwowego łączących się spółek są dodawane do siebie)
Różnica z połączenia rozliczanego metodami opartymi na tzw. wartości poprzednika	MSSF	NIE (wynika z transakcji z właścicielami)
Saldo kredytowe dotyczące transakcji płatności w formie akcji rozliczanych w instrumentach kapitałowych	MSSF 2 (transakcje płatności w formie akcji rozliczane w instrumentach kapitałowych)	NIE
Wycena instrumentów dostępnych do sprzedaży	PZR	NIE
Wycena instrumentów finansowych zaklasyfikowanych do modelu biznesowego uzyskiwania umownych przepływów pieniężnych i sprzedaży - i wycenianych w wartości godziwej przez pozostałe całkowite dochody	MSSF 9	NIE
Kwoty dotyczące skutków stosowania metody praw własności ujętych w pozostałych całkowitych dochodach lub bezpośrednio w kapitałach	MSR 28	(i) NIE - Jeżeli skutki stosowania tej metody są ujęte w pozostałych całkowitych dochodach i będą podlegały przeniesieniu do wyniku (ii) TAK - Jeżeli skutki stosowania tej metody są ujęte w pozostałych

Tytuły pozycji	Polskie zasady rachunkowości ("PZR")/ MSSF	Czy wpływa na kwoty podlegające podziałowi?
		całkowitych dochodach i nie będą podlegały przeniesieniu do wyniku
Różnice wynikające z pierwotnego ujęcia niektórych instrumentów finansowych (np. nieoprocentowane pożyczki udzielone/ otrzymane do/ od spółek z grupy kapitałowej, dla których różnica między wartością otrzymanych/ przekazanych środków pieniężnych a ich wyceną na moment ujęcia została odniesiona do kapitałów)	MSSF 9 (różnica na moment początkowego ujęcia jest ujmowana zgodnie z charakterem transakcji, a zatem, w przypadku transakcji z podmiotami powiązаныmi, może być ujęta w kapitałach)	NIE
Podatek odroczony ujęty w kapitale i dotyczący pozycji ujętych bezpośrednio w kapitale	PZR/ MSSF	Zgodnie z regułami określonymi dla tych pozycji - tj. za wyjątkiem pozycji objętych wskazanymi wyżej regułami a)-d)
Zysk/ strata powstała na wykupie udziałowców mniejszościowych	MSSF 10	Należy zauważyć że tego typu zysk strata powstaje wyłącznie w sprawozdaniu skonsolidowanym i nie jest prawdopodobne jego wystąpienie w jednostkowych sprawozdaniach finansowych; w sprawozdaniach jednostkowych transakcje z właścicielami mniejszościowymi są odnoszone do ujmowane w bilansie (w momencie nabycia) i rachunku zysków i strat (w momencie sprzedaży), a zatem nie mają wpływu na kapitał
Kwoty wynikające z pozyskania środków pieniężnych z tytułu wyemitowanego instrumentu finansowego, który w sensie prawnym jest instrumentem dłużnym, ale na podstawie przepisów księgowych został zaklasyfikowany jako instrument kapitałowy (np. dopłaty do kapitału lub pożyczka, co do której	MSR 32	NIE (na podstawie definicji z pkt (a))

Tytuły pozycji	Polskie zasady rachunkowości ("PZR")/ MSSF	Czy wpływa na kwoty podlegające podziałowi?
pożyczkodawca nie może żądać jej zwrotu lub odsetek)		
Część zysku, która na podstawie przepisów Kodeksu spółek handlowych podlega obowiązkowemu przeniesieniu na kapitał zapasowy	PZR/ MSSF	NIE
Korekta kapitałów z tytułu hiperinflacji	MSR 29	NIE (jako interpretacja warunku z pkt c)

© 2024 PricewaterhouseCoopers Polska spółka z ograniczoną odpowiedzialnością sp.k.. In this document, "PwC" refers to PricewaterhouseCoopers Polska spółka z ograniczoną odpowiedzialnością sp.k. with its registered office in Warsaw at: ul. Polna 11, 00-633 Warszawa, KRS 0000270501, NIP 7010051646, REGON 140816658, having the status of a large company within the meaning of the Act of 8 March 2013 on counteracting excessive delays in commercial transactions, whose registration records are maintained by the District Court for the Capital City of Warsaw in Warsaw, 12th Business Division of the National Court Register, a member firm of PricewaterhouseCoopers International Limited, each member firm of which is a separate and independent legal entity. This publication has been prepared for general guidance on matters of interest only, and does not constitute professional advice. You should not act on the information contained in this publication without obtaining specific and professional advice. No representation or warranty (express or implied) is given as to the accuracy or completeness of the information contained in this publication. At PwC, our purpose is to build trust in society and respond to the key challenges of today's world. We are a network of companies operating in 155 countries. We employ over 327,000 people who provide our clients with the highest quality services in business, technology, tax and legal advisory and audit. Find out more at: www.pwc.pl.



**Funded by
the European Union**

Visit our website:



Find out more
about the Technical
Support Instrument:

