



Warszawa, dnia 29 listopada 2024 r.

BZGŁ/LL/ŁJ/865 /2024

Pani
Aneta Gołdyń
Sekretarz
Komitetu Standardów
Rachunkowości
ul. Świętokrzyska 12
00-916 Warszawa

Stowarzyszenie
Księgowych w Polsce

ul. Górnośląska 5
00-443 Warszawa

tel. 22 622 77 39
tel. 22 583 49 30
fax 22 622 77 81

sekretariat@skwp.pl
www.skwp.pl

Działamy
dla księgowych
od 1907 r.



Stowarzyszenie Księgowych w Polsce
jest członkiem Międzynarodowej
Federacji Księgowych (IFAC)

Szanowna Pani Sekretarz,

uprzejmie dziękujemy za przekazanie do konsultacji publicznych *projektu Stanowiska Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie sprawozdania finansowego sporządzanego na dzień inny niż dzień kończący rok obrotowy oraz w sprawie pierwszego sporządzanego po nim rocznego sprawozdania finansowego* a także możliwości składania uwag w tym zakresie. Jesteśmy przekonani, że projekt dotyczy zagadnień oczekiwanych przez rynek i doceniamy działania KSR w tym zakresie.

Po przeprowadzonej analizie projektu, chcielibyśmy zasygnalizować swoje uwagi, które przedstawiają się następująco:

1. Tytuł

Jednostki często sporządzają sprawozdania (albo ich elementy) w ciągu roku w różnych terminach do różnych celów (dla banków /kontrahentów itp.) i takie sprawozdania nie podlegają specjalnym rygorom. Jak wynika z treści stanowiska – takie sprawozdania nie są jego przedmiotem (chyba, że wchodzą w zakres punktu 2.1.c – patrz uwagi dalej punkt 3). Tymczasem tytuł czytany wprost:

„...w sprawie sprawozdania finansowego sporządzanego na dzień inny niż dzień kończący rok obrotowy...” może sugerować, że chodzi w nim o jakiegokolwiek sprawozdania sporządzane w ciągu roku, również nieobowiązkowe.

W związku z tym proponujemy następującą zmianę tytułu stanowiska:
*„...w sprawie sprawozdania finansowego sporządzanego na dzień **zamykania ksiąg** inny niż dzień kończący rok obrotowy”*

lub: *„...w sprawie sprawozdania finansowego sporządzanego na **szczególny dzień bilansowy**, inny niż dzień kończący rok obrotowy”*.

Pojęcie „szczególny dzień” jest wyjaśnione w treści stanowiska.

2. Przykład nr 1.

Oprócz opisywania sprawozdania warto wspomnieć również o zamknięciu ksiąg spółki jawnej na dzień 30.04.20x3 i otwarciu ksiąg sp. z o.o. na dzień 1.05.20x3.

Opisując informację dodatkową wskazano, że „*sporządzona zgodnie z zakresem określonym w załączniku nr 1 do ustawy o rachunkowości*”.

Tymczasem może to być jednostka mikro/mała i wtedy zastosowanie ma odpowiedni inny załącznik. Nie ma takiej informacji w przykładzie.

Odniesienia w schemacie „** dotyczy wyłącznie bilansu” – słowo „wyłącznie” jest zbędne, powinno być „dotyczy bilansu”.

Błąd słowny – w ostatnim zdaniu jest „Analogiczne”, powinno być „Analogicznie” – brak literki „i”.

Może warto dodać, jaki okres porównawczy zastosować dla rachunku przepływów pieniężnych i zestawienia zmian w kapitale własnym (gdyby jednostka chciała taki sporządzić).

W przypadku, gdy jednostka zdecyduje na zaprezentowanie również rachunku przepływów pieniężnych, wówczas okres porównawczy powinien obejmować okres od 1.01 do 30.04 (analogicznie do okresu porównawczego przyjętego dla rachunku zysków i strat). przypadku, gdy jednostka zdecyduje się sporządzić zestawienie zmian w kapitale własnym, wówczas zestawienie to powinno objąć okres od 1.01. do 30.04.

Tym bardziej, że w punkcie 5.1. wskazano również sytuację, w której jednostka sporządza te nieobligatoryjne elementy: „Dane porównawcze w rachunku zysków i strat (oraz zestawieniu zmian w kapitale własnym i rachunku przepływów pieniężnych, jeżeli są sporządzane)”.

Więc w przykładzie nr 1 warto również odnieść się do takiej sytuacji.

W przykładzie tym stwierdza się, że *informacja dodatkowa sporządzona zgodnie z zakresem określonym w załączniku nr 1 do ustawy o rachunkowości; dodatkowo w informacji dodatkowej jednostka **przedstawiła** informację **precyzującą**, jakie dni i okresy są prezentowane w kolumnach A i B bilansu i rachunku zysków i strat.*

Propozycja: (1) zamienić wyraz „przedstawiła” na „ujawniła” oraz zamienić wyraz „precyzującą” na „uzupełniającą”.

3. Przykład nr 2.

Pod koniec przykładu wskazano, że „*np. gdy sprawozdanie finansowe jest sporządzane w związku z wypłatą przez spółkę akcyjną zaliczki na poczet dywidendy*”. To nie jest dobry przykład, ponieważ akurat to sprawozdanie raczej nie będzie tworzone w jakimś szczególnie trudnym dla sprawozdawczości dniu, ponieważ w świetle obowiązujących obecnie przepisów podlega badaniu, a jednocześnie jego data zależy od decyzji jednostki. Nie jest wymagane, aby było ono sporządzane w ściśle określonej dacie, w przeciwieństwie do np. przekształceń, gdzie datę zamknięcia wyznacza postanowienie sądu (termin niemożliwy do przewidzenia).

4. Przykład nr 3.

Choć treść przykładu nie jest sprzeczna z art. 17 ust. 2 pkt 4 ustawy o rachunkowości, to stosowanie tego rozwiązania w jednostkach produkcyjnych jest sprzeczne, oznacza rezygnację z istotnych informacji bieżących o zapasach. W przedsiębiorstwach produkcyjnych trudno wyobrazić sobie sytuację stosowania tego artykułu w takiej formie.

5. Przykład nr 5.

Przykład może budzić wątpliwości. Przekształcenie jdg w sp. z o.o. jest wyjątkiem, przy którym nie powinno się wiązać okresu przed i po przekształceniu. Sp. z o.o. po przekształceniu jest nowym podmiotem i nie ma kontynuacji. Patrz wyrok NSA z 05.12.2014 sygn. II FSK 2766/12 (dotyczący przekształcenia jdg w sp. z o.o.) w kontrze do wyroku Wyrok NSA z 08.04.2021: II FSK 156/21 (dotyczącego przekształcenia spółki w spółkę). Sprawy dotyczą zagadnień podatkowych, ale odnoszą się do wykładni językowej.

6. Brakuje przykładu związanego z danymi sprawozdawczymi i danymi porównawczymi w przypadku przejścia na estoński CIT.

Propozycja przykładu:

Rok obrotowy spółki z o.o. (równy kalendarzowemu) zakończył się 31.12.20x3 r. Jednostka od 1.05.20x4 r. przeszła na estoński CIT, w związku z czym sporządziła dodatkowe sprawozdanie finansowe zawierające bilans na 30.04.20x4 r. oraz rachunek zysków i strat za okres od 1.01.20x4 do 30.04.20x4. Kolejne sprawozdanie finansowe – będące sprawozdaniem rocznym – będzie zawierało bilans sporządzony na 31.12.20x4 r. Określić okresy, jakie powinny obejmować pozostałe elementy sprawozdania finansowego, tj. rachunek zysków i strat, rachunek przepływów pieniężnych, zestawienie zmian w kapitale (funduszu) własnym.

Dane porównawcze oraz sprawozdawcze zawiera tabela:

Element sprawozdania finansowego	Sprawozdanie finansowe dodatkowe	Sprawozdanie finansowe roczne
Dane sprawozdawcze		
Bilans	Na 30.04.20x4	Na 31.12.20x4
Rachunek zysków i strat	Za okres od 1.01.20x4 do 30.04.20x4	Za okres od 1.01.20x4 do 31.12.20x4
Rachunek przepływów pieniężnych	Nie ma obowiązku sporządzenia	
Zestawienie zmian w kapitale (funduszu) własnym	Nie ma obowiązku sporządzenia	
Dane porównawcze		
Bilans	Na 31.12.20x3	Na 31.12.20x3
Rachunek zysków i strat	Za okres od 1.01.20x3 do 30.04.20x3	Za okres od 1.01.20x3 do 31.12.20x3
Rachunek przepływów pieniężnych	Nie ma obowiązku sporządzenia	
Zestawienie zmian w kapitale (funduszu) własnym	Nie ma obowiązku sporządzenia	

7. Uwagi ogólne.

7.1. Stanowisko nie zawiera przykładów sytuacji, gdy jednostka przed przekształceniem prowadziła podatkową księgę przychodów i rozchodów. Proponujemy dodanie punktu, który określi to jako wyjątek, tzn. że w takim przypadku rok obrotowy rozpoczyna się z dniem przekształcenia i nie występują dane porównawcze analogicznie jak przy nowopowstającej jednostce. Jest to istotna uwaga, ponieważ niektóre jednostki w bilansie prezentują jako dane porównawcze dane z BO przekształcenia. A dane porównawcze to BZ roku poprzedniego, a nie BO roku bieżącego. Innymi słowy – jednostka, która wcześniej istniała, ale prowadziła wyłącznie ewidencje

podatkowe, dla obowiązków sprawozdawczych wynikających z ustawy o rachunkowości traktowana jest jak jednostka nowa.

- 7.2. Projekt stanowiska nie zawiera bardzo istotnej kwestii, czy rok obrotowy po przekształceniu może zostać wydłużony jako „rozpoczęcie działalności”. Z definicji roku obrotowego: *jeżeli jednostka rozpoczęła działalność w drugiej połowie przyjętego roku obrotowego, to można księgi rachunkowe i sprawozdanie finansowe za ten okres połączyć z księgami rachunkowymi i sprawozdaniem finansowym za rok następny.*

Zgodnie z wyrokami sądów proponujemy dodać zapis, który jasno określa, że:

- przekształcenie dowolnej spółki w spółkę nie wiąże się z ponownym rozpoczęciem działalności, zatem nie jest możliwe wydłużenie roku obrotowego,
- przekształcenie jdg w spółkę jest rozpoczęciem działalności przez spółkę, zatem możliwe jest wydłużenie roku obrotowego.

Jest to o tyle logiczne, że w przypadku jdg z dotychczasowego jednego bytu prawnego powstają dwa byty prawne. A w przypadku przekształcenia spółki w spółkę nie tworzą się dwa byty prawne, tylko następuje wyłącznie zmiana formy prawnej dotychczasowego bytu.

- 7.3. Stanowisko jest niezmiernie potrzebne i oczekiwane przez środowisko księgowych, szczególnie wobec istotnej popularności opodatkowania ryczałtem od dochodów, zwanym estońskim CIT, która to forma wymaga sporządzenia sprawozdania finansowego. Stanowisko będzie również przydatne w innych sytuacjach. W stanowisku słusznie zauważono, że ustawa zawiera odpowiednie na tę okoliczność regulacje, które jedynie w paru kwestiach wymagają interpretacji. W szczególności zasadnie podkreślono ustawowe rozróżnienie między sprawozdaniem finansowym i **rocznym** sprawozdaniem finansowym, które funkcjonuje w ustawie od samego początku, a bywa pomijane i niezrozumiane w praktyce. Pisząc krótko: wobec rocznego sprawozdania finansowego ustawa wymaga więcej (pkt 3.11 Stanowiska). W szczególności zasadnie przyjęto w Stanowisku założenie o transparentności/przejrzystości sprawozdań finansowych innych niż roczne dla realizacji obowiązków wynikających ze sporządzania rocznego sprawozdania finansowego. Podkreślenie tego założenia ułatwia zrozumienie zasad sporządzania nie-rocznego sprawozdania finansowego oraz pierwszego następującego po nim rocznego sprawozdania finansowego. Jednocześnie zauważamy, że brak w tekście Stanowiska odniesień do obowiązku inwentaryzacji, który ustawa precyzyjnie wiąże tylko z ostatnim dniem roku obrotowego (art. 26 ust. 1 ustawy o rachunkowości), a więc tylko z rocznym sprawozdaniem finansowym. Być może uznano kwestię za oczywistą, jednak warto o niej przypomnieć. Co do zasady, sporządzanie sprawozdania finansowego na szczególny dzień bilansowy (inny niż kończący rok obrotowy) nie wymaga przeprowadzania inwentaryzacji.
- 7.4. Przejrzystość dokumentu (to uwaga nie tylko do tego dokumentu). Dokument KSR w wielu miejscach odwołuje się do przepisów z innych aktów prawnych, w szczególności do ustawy o rachunkowości. Niektóre z tych odwołań są albo dosłowne (cytaty), albo w formie komentarza, zachowującego istotę przepisu. Dla uczynienia dokumentu, a przez to zwiększenia jego praktycznej użyteczności, może właściwszym rozwiązaniem byłoby skomentowanie tych odwołań, które są jedynie wskazaniem przepisu. Przykładowo, w pkt. 4.2 projektu wskazuje się, że (podkreślenia własne) „Wystąpienie szczególnego dnia bilansowego, o którym mowa w **art. 12 ust. 2 pkt 3-5 i 7** ustawy (...) z uwzględnieniem przepisów art. **12 ust. 3-3d** ustawy (...)”. W innym zaś miejscu (pkt 4.5) projekt odwołuje się do zasady zawartej w KSR Nr 7 przez stwierdzenie: „(...) zasady określone w Krajowym Standardzie Rachunkowości nr 7 (KSR 7) dotyczące ustalania danych porównawczych

prezentowanych przy błędzie lub zmianie zasad (polityki) rachunkowości. (...)”
Aż prosi się o wskazanie, że chodzi o ograniczoną retrospektywę.

Pozostałe uwagi ujęte zostały w tabelarycznym zestawieniu, stanowiącym *załącznik* do niniejszego pisma.

W imieniu Ekspertów SKwP

Leszek Lewandowicz
Sekretarz Zarządu Głównego

Uwagi do projektu Stanowiska Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie sprawozdania finansowego sporządzanego na dzień inny niż dzień kończący rok obrotowy oraz w sprawie pierwszego sporządzanego po nim rocznego sprawozdania finansowego

Lp.	Jednostka redakcyjna, której uwaga dotyczy	Podmiot zgłaszający	Uwaga/Propozycja zmian zapisu
1.	Pkt 1.3	SKwP	<p>W pkt. tym stwierdza się, że: „Stanowisko nie uwzględnia kwestii wyceny aktywów, pasywów oraz wyniku finansowego w sprawozdaniu finansowym sporządzonym na szczególny dzień bilansowy”.</p> <p>Warto dopisać, że w zakresie wyceny w sprawozdaniu sporządzanym na szczególny dzień bilansowy należy stosować ogólne zasady zawarte w ustawie o rachunkowości, rozporządzeniach wykonawczych do ustawy o rachunkowości oraz zapisach poszczególnych KSR, czy też MSR (tj. zgodnie z ogólnymi zasadami wyceny).</p>
2.	Cel i zakres pkt. 1.4 i 1.5	SKwP	<p>W sformułowaniu „<i>według regulacji, w tym przepisów, innych niż ustawa o rachunkowości</i>” naszym zdaniem wtrącenie „<i>w tym przepisów</i>” jest zbędne.</p> <p>Nie tylko samo słowo „przepisy” ma szerokie znaczenie (np. przepisy na gotowanie potraw, więc jeśli już, to należałoby użyć „przepisów prawa”, ale przede wszystkim słowo „regulacje” jest tu najbardziej adekwatnym i obejmuje zarówno przepisy prawa, jak i inne unormowania. Dodawanie tego określenia nie wnosi żadnych korzyści, a utrudnia czytanie.</p> <p>Jeśli w punkcie 1.5 zawarto, że: Stanowisko nie dotyczy sprawozdań sporządzanych według regulacji, w tym przepisów, innych niż ustawa o rachunkowości, w szczególności...”, to w punkcie 1.4 nie może być zastrzeżenia, że: „Stanowisko dotyczy sprawozdań finansowych sporządzanych w trybie art. 45 ust. 1 ustawy o rachunkowości przez jednostki stosujące zasady (politykę) rachunkowości określone w ustawie o rachunkowości oraz odpowiednio przez jednostki sporządzające</p>

Lp.	Jednostka redakcyjna, której uwaga dotyczy	Podmiot zgłaszający	Uwaga/Propozycja zmian zapisu
			<p>sprawozdania finansowe zgodnie z MSR zdefiniowanymi w art. 2 ust. 3 ustawy o rachunkowości”.</p> <p>Z punktu 1.4 wynika, że stanowisko dotyczy także jednostek podlegających pod art. 45 ust. 1b ustawy o rachunkowości. Należy doprecyzować punkt 1.5 w kontekście art. 45 ust. 1b ustawy o rachunkowości.</p>
3.	Pkt 2	SKwP	<p>Słusznie zdefiniowano odrębnie „sprawozdanie finansowe” i „roczne sprawozdanie finansowe”.</p> <p>Proponujemy dodać także definicje: „zamknięcia ksiąg rachunkowych” i „<u>ostatecznego</u> zamknięcia ksiąg rachunkowych”, szczególnie w kontekście punktu 5.2 projektu stanowiska.</p>
4.	Zakres w powiązaniu z pkt. 2.1.c	SKwP	<p>Punkt 2.1.c definicji wymienia, że zakresem stanowiska objęte są również sprawozdania sporządzane „dobrowolnie” niewynikające z żadnych regulacji.</p> <p>Jednocześnie pkt 3.1 podkreśla, że wszystkie SF są sporządzane w schemacie xml, podpisywane elektronicznie itd.</p> <p>W praktyce sprawozdania sporządzane w ciągu roku obrotowego jako „nieobowiązkowe” – tj. dla potrzeb banków, kontrahentów itp. często mają postać tradycyjną, bez rygorów form elektronicznych. Są to sprawozdania – jak sama definicja wskazuje – niewymagane żadnymi regulacjami, zatem ich forma może mieć postać dowolną. Można dyskutować, czy można wtedy używać określenia „sprawozdanie finansowe”, ale taka dyskusja jest raczej czysto akademicka.</p> <p>Naszym zdaniem, takie „dobrowolne” sprawozdania w ogóle nie powinny być przedmiotem stanowiska. Włącznie z ewentualnym objaśnieniem w części 1, że właśnie takie sprawozdania w zakres stanowiska nie wchodzi.</p>
5.	Pkt 2.6	SKwP	<p>Proponujemy wydłużyć definicję: roczne sprawozdanie finansowe – sprawozdanie finansowe sporządzone</p>

Lp.	Jednostka redakcyjna, której uwaga dotyczy	Podmiot zgłaszający	Uwaga/Propozycja zmian zapisu
			<p>na dzień kończący rok obrotowy i <u>za rok obrotowy</u>.</p> <p>Obecna definicja określa wyłącznie na jaki dzień jest sporządzane sprawozdanie, a konkretnie bilans. Nie odnosi się natomiast do tych elementów sprawozdania, które są sporządzane za okres, w szczególności rzis. A to właśnie jest kwestia sporna.</p>
6.	<p>Dopisać do słownika pojęć</p>	SKWP	<p>2.7. dane sprawozdawcze – w przypadku bilansu i zestawienia zmian w kapitale (funduszu) własnym – dane na dzień bilansowy lub szczególny dzień bilansowy, zaś w przypadku rachunku zysków i strat oraz rachunku przepływów pieniężnych – dane za okres sprawozdawczy;</p> <p>2.8. dane porównawcze – w bilansie oraz w zestawieniu zmian w kapitale (funduszu) własnym są to dane na koniec poprzedzającego roku obrotowego, zaś w rachunku zysków i strat oraz rachunku przepływów pieniężnych – dane za poprzedzający rok obrotowy lub analogiczny do danych sprawozdawczych okres sprawozdawczy.</p> <p>W KSR 7 jest definicja:</p> <p>2.4. Dane sprawozdawcze – wykazane w sprawozdaniu finansowym dane o aktywach i pasywach na koniec roku obrotowego, za który sporządzane jest sprawozdanie finansowe, oraz dane o przychodach i kosztach, jak też wpływach i wydatkach za ten rok obrotowy.</p> <p>2.5. Dane porównawcze – dane sprawozdawcze wynikające ze sprawozdania finansowego sporządzonego za poprzedni rok obrotowy. Dane te mogą być porównywalne lub nieporównywalne z danymi sprawozdawczymi za bieżący rok obrotowy.</p> <p>Jednak definicja z KSR nie oddaje istoty dla niniejszego stanowiska lub w stanowisku warto chociaż powtórzyć definicje z KSR 7.</p>
7.	<p>Pkt 3</p>	SKWP	<p>Proponujemy zmienić tytuł – punkty 3.1. – 3.11. nie można nazwać ogólne zasady... (nie wszystkie tu są, i nie zawsze są to zasady). Proponujemy: Wybrane</p>

Lp.	Jednostka redakcyjna, której uwaga dotyczy	Podmiot zgłaszający	Uwaga/Propozycja zmian zapisu
			<p>zasady? (uwagi dotyczące) sporządzenia sprawozdań finansowych.</p> <p>Pkt 3 stanowiska opisuje kwestie związane z odniesieniami do ustawy o rachunkowości (3.1-3.5), bardzo istotne rozważania związane z rokiem obrotowym / podatkowym (3.6 – 3.10) oraz rocznym i nie-rocznym sprawozdaniem finansowym (3.11).</p> <p>Myślimy, że podzielenie tego punktu na dwa (albo i trzy) podrozdziały zwiększyłoby czytelność i pozwoliło na uporządkowanie rozważań. Propozycja:</p> <p>Podrozdział 1 – obecne punkty 3.1-3.5 odnoszące się do stosowania zasad ustawy o rachunkowości.</p> <p>Podrozdział 2 – obecne punkty 3.6-3.10 – kwestie roku obrotowego w ustawie o rachunkowości i jego powiązania z: (i) zamykaniem ksiąg (ii) rokiem podatkowym CIT (iii) rokiem podatkowym PIT dla jednostek nie będących osobami prawnymi (sprawa w projekcie w ogóle nie poruszona).</p> <p>Warto byłoby stworzyć 1-2 przykłady na różne okresy lat obrotowych / podatkowych, a dzień zamknięcia ksiąg.</p> <p>Podrozdział 3 – rozważania związane z określeniem „roczne sprawozdanie finansowe” w odróżnieniu do „sprawozdanie finansowe”. Obecnie jest to ujęte w jednym bardzo skondensowanym punkcie 3.11. W naszej ocenie, warto byłoby ten punkt rozwinąć, w szczególności szerzej komentując te regulacje ustawy o rachunkowości, w których określenie „roczne SF” występuje, tj. art. 45 ust. 4, art. 52, art. 53, art. 64 oraz art.69 ustawy o rachunkowości. Warto też doprecyzować obowiązki związane z badaniem takiego rocznego „łączonego” sprawozdania.</p>
8.	Pkt 3.1	SKWP	<p>Aktualne brzmienie tego przepisu jest następujące:</p> <p>Wszystkie sprawozdania finansowe, niezależnie od tego na jaki dzień bilansowy są sporządzane, przygotowuje się w postaci elektronicznej oraz opatruje się kwalifikowanym podpisem elektronicznym, podpisem zaufanym albo podpisem osobistym (art. 45 ust.</p>

Lp.	Jednostka redakcyjna, której uwaga dotyczy	Podmiot zgłaszający	Uwaga/Propozycja zmian zapisu
			<p><i>If ustawy o rachunkowości). Ponadto wszystkie sprawozdania finansowe jednostek wpisanych do rejestru przedsiębiorców Krajowego Rejestru Sądowego (art. 45 ust. 1g ustawy o rachunkowości), niezależnie od tego, na jaki dzień bilansowy są sporządzane, oraz podatników podatku dochodowego (art. 27 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, art. 45 ust. 5 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych) sporządza się w strukturze logicznej oraz formie udostępnianych w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej urzędu obsługującego ministra właściwego do spraw finansów publicznych (tj. w XML).</i></p> <p>Propozycja z naszej strony, to usunięcie wyrazu „wszystkie” w miejscach wyżej zaznaczonych.</p>
9.	Pkt 3.3	SKwP	<p>W pkt. tym, wskazuje się, że kierownik jednostki sporządzając sprawozdanie finansowe stosuje wszystkie zasady określone w ustawie o rachunkowości, w tym kieruje się zasadą istotności. Informacje wykazywane w sprawozdaniu finansowym oraz skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym należy uznać za istotne, gdy ich pominięcie lub zniekształcenie może wpływać na decyzje podejmowane na ich podstawie przez użytkowników tych sprawozdań (art. 4 ust. 4a ustawy o rachunkowości).</p> <p>Propozycja: usunąć wyraz „wszystkie” w miejscu zaznaczonym.</p> <p>Punkt 3.3 podkreśla, że mają być stosowane wszystkie zasady określone w ustawie o rachunkowości, w tym zasada istotności, po czym przytacza art. 4 ust 4a ustawy o rachunkowości. Dlaczego akurat zasada istotności ma być szczególnie ważna? A rzetelności/współmierności/ostrożności i pozostałe zasady?</p> <p>Dodatkowo, mogłoby być korzystne połączenie punktów 3.2. i 3.3 jako</p>

Lp.	Jednostka redakcyjna, której uwaga dotyczy	Podmiot zgłaszający	Uwaga/Propozycja zmian zapisu
			<p>brzmienie wspólne, podkreślające rolę ustawy o rachunkowości:</p> <p>„3.2 Kierownik jednostki sporządza sprawozdanie finansowe zgodnie z zakresem określonym w ustawie o rachunkowości oraz z zastosowaniem zasad określonych w ustawie o rachunkowości”.</p> <p>Ze stanowiska wynika, że nie dotyczy ono skonsolidowanych sprawozdań finansowych (pkt 1.5). Nie ma potrzeby w definicji „istotności” cytowania zapisu art. 4 ust 4a ustawy o rachunkowości, zwłaszcza, że nie jest on cytowany w całości.</p>
10.	Pkt 3.5	SKwP	<p>Zgodnie z tym punktem ustawa o rachunkowości wskazuje, że jednostki mikro i małe sporządzają uproszczone sprawozdania finansowe, niezależnie od tego, na jaki dzień bilansowy są one sporządzane.</p> <p>Być może warto dopisać, że zasada ta dotyczy zarówno wzoru SF (decyzja organu zatwierdzającego – również w świetle zatwierdzonych przez Sejm zmian uor.), jak również uproszczeń zawartych w polityce rachunkowości.</p> <p>W zdaniu „jednostki spełniające definicje jednostki mikro albo jednostki małej sporządzają sprawozdania finansowe (...) stosując określone uproszczenia, przyjęte przez jednostkę” powinno być użyte określenie „mogą sporządzać”, a nie „sporządzają”, ponieważ sporządzanie sprawozdań uproszczonych pozostaje wyborem jednostki.</p> <p>W związku z zatwierdzoną przez Sejm nowelizacją ustawy, sugerujemy pre-redagowanie tego punktu.</p>
11.	Pkt 3.6	SKwP	<p>Mamy odmienne stanowisko. W przypadku updog brak jest definicji roku podatkowego. Stąd też, należy zastosować art. 11 Ordynacji podatkowej, który stanowi: „Rokiem podatkowym jest rok kalendarzowy, chyba że ustawa podatkowa stanowi inaczej”.</p> <p>W odniesieniu do przedsiębiorstw osób fizycznych i spółek osób fizycznych (cywilnych, jawnych,</p>

Lp.	Jednostka redakcyjna, której uwaga dotyczy	Podmiot zgłaszający	Uwaga/Propozycja zmian zapisu
			partnerskich) rokiem obrotowym, a zarazem rokiem podatkowym może być wyłącznie rok kalendarzowy. Jednostki te, nie mają możliwości zmiany roku obrotowego i podatkowego na inny niż kalendarzowy.
12.	Pkt 3.8	SKWP	Czy na pewno prawdziwe jest stwierdzenie, że informacja o roku obrotowym jest ZATWIERDZANA przez sąd rejestrowy?? „informacja o przyjętym roku obrotowym podlega zatwierdzeniu przez sąd rejestrowy i zostaje ujawniona w odpowiednim rejestrze”.
13.	Pkt 3.4 i pkt 3.9	SKWP	Rozpoczęcie tych punktów od sformułowania „ponadto” wydaje się być wprowadzić zgodne z językiem polskim, ale mało trafne przy regulacjach prawnych (takich jak stanowisko).
14.	Pkt 3.11	SKWP	<p>W pkt. tym stwierdza się, że badaniu, zatwierdzaniu oraz złożeniu do rejestru podlegają tylko roczne sprawozdania finansowe (art. 64, art. 53, art. 69 ustawy o rachunkowości).</p> <p>Proponujemy dodać słowo: „obligatoryjnemu”, wówczas brzmienie przepisu byłoby następujące: „Obligatoryjnemu badaniu, zatwierdzaniu oraz złożeniu do rejestru podlegają tylko roczne sprawozdania finansowe (art. 64, art. 53, art. 69 ustawy o rachunkowości).</p> <p>Możliwe, że jednostki będą chciały, mimo braku obowiązku, poddać „badaniu” – fakultatywnie – SF sporządzone na szczególny dzień bilansowy. Dlatego, być może warto w zapisach nowego KSR uszczegółwić, że sprawozdań tych nie dotyczy zasada „obligatoryjnego” badania na mocy art. 64 ustawy o rachunkowości, ale możliwe jest badanie fakultatywne, jako usługa atestacyjna/przeglądu.</p> <p>Stanowisko stwierdza: „...Badaniu, zatwierdzaniu oraz złożeniu do rejestru podlegają tylko roczne sprawozdania finansowe (art. 64, art. 53, art. 69 ustawy o rachunkowości).” Wprowadzić w dalszej części stanowiska wskazuje się przypadki obowiązku badania</p>

Lp.	Jednostka redakcyjna, której uwaga dotyczy	Podmiot zgłaszający	Uwaga/Propozycja zmian zapisu
			sprawozdania finansowego, gdy inne przepisy tak stanowią, to sugerujemy dodanie frazy „lub gdy inne przepisy tak stanowią” (przypis nr 8).
15.	Pkt 4	SKwP	W punkcie 4 powinien znaleźć się punkt, odpowiadający zapowiadanym w zakresie Stanowiska (pkt 1.1.a.iii) informacjom o tym, jakie elementy zawiera sprawozdanie finansowe sporządzane na dzień szczególnie. Niestety pkt 4 skupia się przede wszystkim na opisanu danych porównawczych, natomiast informacje o elementach składowych sprawozdania albo w ogóle nie występują, albo jeśli są, to jako fragment innego punktu, w szczególności również w innym rozdziale.
16.	Pkt 4.3	SKwP	<p>Zgodnie z tym pkt. sprawozdanie finansowe sporządzane na szczególnie dzień bilansowy nie podlega badaniu, nie musi zatem zawierać zestawienia zmian w kapitale własnym oraz rachunku przepływów pieniężnych, jednak kierownik jednostki może podjąć decyzję o ich sporządzeniu.</p> <p>W tym przypadku również proponujemy dodać słowo: „obligatoryjnemu” – np. „obligatoryjnemu badaniu na mocy art. 64 ustawy o rachunkowości”, wówczas brzmienie tego przepisu byłoby następujące:</p> <p>„Sprawozdanie finansowe sporządzane na szczególnie dzień bilansowy nie podlega obligatoryjnemu badaniu, nie musi zatem zawierać zestawienia zmian w kapitale własnym oraz rachunku przepływów pieniężnych, jednak kierownik jednostki może podjąć decyzję o ich sporządzeniu”.</p> <p>Naszym zdaniem w stanowisku należy uwzględnić projekt zmian ustawy o rachunkowości zatwierdzony przez Sejm, który nakłada obowiązek sporządzania rpp i zzwk niezależnie od obowiązku badania.</p>
17.	Pkt 4.5	SKwP	W art. 47 ust. 2 ustawa o rachunkowości narzuca dość trudny wymóg prezentacji danych porównawczych za

Lp.	Jednostka redakcyjna, której uwaga dotyczy	Podmiot zgłaszający	Uwaga/Propozycja zmian zapisu
			<p>analogiczny okres sprawozdawczy, za który — wobec incydentalnego charakteru zdarzenia powodującego sporządzenie nie-rocznego sprawozdania finansowego — jednostka nie obliczała przychodów i kosztów. Na potrzeby ustalenia tych przychodów i kosztów konieczne jest zastosowanie rozmaitych uproszczeń. Przykłady po pkt. 4.5. ilustrują wykorzystanie paru uproszczeń, ale kwestia oceny ich istotności została pominięta. Dlatego warto przed rozwijaniem kwestii praktycznej niewykonalności odnieść się do oceny istotności potencjalnie dokładnych obliczeń danych porównawczych. Przecież zanim dochodzi do oceny praktycznej niewykonalności obliczeń, może niska istotność ich wyniku przesądzi o możliwości zastosowania podejścia uproszczonego (np. prostej proporcji, jeżeli to zasadne). Natomiast zastosowanie praktycznej niewykonalności powinno być traktowane z dużo większą ostrożnością, gdyż (1) nie ma żadnego umocowania w ustawie oraz (2) może zachęcać do niepodejmowania wystarczających wysiłków na drodze do realizacji wymagań ustawy. Jeżeli już to koniecznie, praktyczna niewykonalność mogłaby raczej być również zilustrowana dylematem odnoszącym się do wartości szacunkowych, np. sytuacją, w której jednostka musi ocenić, czy zawiązana w ubiegłym roku bardzo znacząca rezerwa przynależy do porównawczego okresu sprawozdawczego, czy do pozostałej części ubiegłego roku obrotowego, co wymagałoby dokonywania szacunków na moment sprzed ponad roku w oderwaniu do wiedzy, którą już jednostka dysponuje.</p>
18.	Pkt 4.6	SKWP	<p>Może warto ten punkt przesunąć lub połączyć z rozważaniami w punkcie 3 (w szczególności proponowanym przez nas podrozdziałem 3 – patrz uwagi punkt 7 powyżej). Proponujemy tutaj również dodanie słowa „obligatoryjne”, np.: „W związku z tym sprawozdanie finansowe sporządzone na szczególny</p>

Lp.	Jednostka redakcyjna, której uwaga dotyczy	Podmiot zgłaszający	Uwaga/Propozycja zmian zapisu
			<p>dzień bilansowy nie podlega zatwierdzeniu i obligatoryjnemu badaniu". W pkt. projektu 4.6 stwierdza się m.in. „W związku z tym sprawozdanie finansowe sporządzone na szczególny dzień bilansowy nie podlega zatwierdzeniu i badaniu”. Może zasadnym byłoby doprecyzowanie, że chodzi o ustawowe badanie w rozumieniu ustawy o biegłych rewidentach i ich samorządzie (mimo zastrzeżenia w odnośniku 8), a zatwierdzenie – przez właściwy organ zatwierdzający jednostki, o którym mowa w art. 53.1 ustawy o rachunkowości.</p> <p>Druga tutaj uwaga dotyczy tekstu: „Nie ma również wymogu dołączania do tego sprawozdania finansowego sprawozdania z płatności ani sprawozdania z działalności jednostki". Warto chyba dodać: „o ile inne przepisy nie stanowią inaczej”, jako że obowiązek sporządzenia sprawozdania z działalności dotyczy raportów półrocznych spółek rynku regulowanego, co wynika z rozporządzenia MF o raportach bieżących i okresowych. Zdarzenia po dniu bilansowym. Z dokumentu raczej nie wynika, że brakuje w nim odniesienia do uwzględniania zdarzeń po dniu bilansowym.</p> <p>O tyle to ważne, że okres na ujęcie w SF tych zdarzeń jest inny, niż w przypadku sprawozdań rocznych (dzień zatwierdzenia SF).</p>
19.	Pkt 5	SKWP	<p>Treść ujęto tu tylko w dwóch punktach (5.1 i 5.2), zawierając w tych punktach wiele bardzo istotnych informacji. Punkty te są zdecydowanie niejasne, nieuporządkowane i prezentują zlepek różnych stwierdzeń z bardzo szerokiego spektrum stosowania. W obecnej postaci absolutnie nieczytelne, a przecież mają stanowić objaśnienie.</p> <p>Nie ratują sytuacji przykłady, które wszystkie dotyczą wyłącznie przekształcenia (zmiany formy prawnej) i w zasadzie skupiają się na danych porównawczych i są prawie identyczne w treści.</p>

Lp.	Jednostka redakcyjna, której uwaga dotyczy	Podmiot zgłaszający	Uwaga/Propozycja zmian zapisu
			<p>Propozycja – omówić roczne sprawozdanie (lub sprawozdanie po dniu szczególnym) na poszczególne wymienione w punkcie 2.1 szczególne dni bilansowe, tj. (i) zmiana formy prawnej (ii) przejęcie (iii) podział lub połączenie (iv) na potrzeby dywidendy zaliczkowej (v) do planu przekształcenia (vi) do CIT estońskiego.</p> <p>Dobrze byłoby każdy punkt zaprezentować kompleksowo – tj. z uwzględnieniem obowiązku badania, kwestii zatwierdzania (np. czy zatwierdza się jeden czy dwa wyniki?), poprzez w każdym przypadku odpowiednim przykładem.</p>
20.	Pkt 5.1	SKwP	<p>Aktualnie przepis ten stanowi, że:</p> <p><i>Informacja dodatkowa jest sporządzana zgodnie z zakresem określonym w odpowiednim załączniku do ustawy o rachunkowości lub przepisach wykonawczych.</i></p> <p>Propozycja: usunąć zwrot: „lub przepisach wykonawczych”.</p> <p>Przykłady 4, 5, 6, w naszej ocenie, są dyskusyjne.</p> <p>Uważamy że, dane porównawcze nie powinny obejmować danych podmiotu przekształcanego. Uzasadnia to art. 12 ust 3 ustawy o rachunkowości. Ustawodawca zdefiniował, które formy przekształceń jego zdaniem nie powodują przerwania działalności podmiotów gospodarczych w przypadku ich przekształceń, dając możliwość nie zamykania i otwierania ksiąg bilansowych w tych sytuacjach szczególnych tj.: „Można nie zamykać i nie otwierać ksiąg rachunkowych w przypadku:</p> <p>1) przekształcenia spółki osobowej oraz spółki cywilnej w inną spółkę osobową, a także spółki kapitałowej w inną spółkę kapitałową;...”.</p> <p>KSR 7 stanowi: „7.2. Warunkiem uzyskania korzyści z zestawienia danych sprawozdawczych i porównawczych jest ich porównywalność, co ma</p>

Lp.	Jednostka redakcyjna, której uwaga dotyczy	Podmiot zgłaszający	Uwaga/Propozycja zmian zapisu
			<p>miejsce wtedy, gdy - przy zachowaniu istotności:</p> <p>a) zakres (treść) danych sprawozdawczych i porównawczych wykazanych w danej pozycji sprawozdania finansowego jest jednakowy,</p> <p>b) zasady wyceny danych sprawozdawczych i porównawczych wykazanych w danej pozycji sprawozdania finansowego są jednakowe." Postrzegamy różne zasady rachunkowości w jednostkach pokazywanych w przykładach. Przykładem rozbieżności może być choćby kapitał podstawowy. Podmioty przekształcane podlegają także pod inną regulację podatkową. Naszym zdaniem, są to dwa różne podmioty – przed i po przekształceniu.</p> <p>„Zarówno w doktrynie prawa, jak i orzecznictwie sądowym wskazuje się na istotne różnice w zakresie skutków przekształcenia spółek oraz skutków przekształcenia przez przedsiębiorcę formy prowadzonej działalności w jednoosobową spółkę kapitałową. W przypadku przekształcenia spółek, mamy bowiem do czynienia zawsze z tym samym podmiotem, tj. spółką, która jedynie przekształca się w inny jej typ, przewidziany w Kodeksie spółek handlowych. W przypadku natomiast przekształcenia przedsiębiorcy w spółkę kapitałową powstaje nowy podmiot. Mamy więc do czynienia ze zmianą podmiotową, gdyż osoba fizyczna ? przedsiębiorca ? przekształca ściśle określony zakres swego majątku i działalności w osobę prawną, a w pozostałym zakresie pozostaje majątkowym jego właścicielem, jako osoba fizyczna. Powstaje nowy podmiot (osoba prawna ? spółka kapitałowa), ale i zachowuje byt podmiot, który dotychczas tę działalność prowadził (osoba fizyczna), tyle że staje się on jedynym wspólnikiem przekształconej spółki kapitałowej ? nowego bytu prawnego." Źródło: https://isp-modzelewski.pl/serwis/przekształcenie-jednoosobowej-dzialalnosci-gospodarczej-w-spolke-kapitalowa/</p>

Lp.	Jednostka redakcyjna, której uwaga dotyczy	Podmiot zgłaszający	Uwaga/Propozycja zmian zapisu
21.	Brak	SKwP	<p>Kilka zagadnień jeszcze powinno znaleźć miejsce, np.:</p> <p>1. Termin ostatecznego zamknięcia ksiąg na dzień szczególny. Termin na ostateczne zamknięcie ksiąg to 15 dni od zatwierdzenia (art. 12 ust. 4 ustawy o rachunkowości) – co oznacza, że „zamknięcie” na szczególny dzień bilansowy również swoją ostateczną formę przybiera dopiero po zamknięciu rocznym. (?)</p> <p>W powiązaniu z powyższym - co w takim razie z informacjami, które wpłyną po zamknięciu na dzień szczególny, ale przed zatwierdzeniem, a dotyczą okresu „zamkniętego”?</p> <p>2. Badanie W zakresie Stanowiska nie wymieniono badania sprawozdań jako tematyki wchodzącej w zakres standardu. Jednak warto byłoby poświęcić temu zagadnieniu chociaż jeden punkt – które ze sprawozdań ma podlegać badaniu, a jeśli roczne – to że zawierające dane z dwóch okresów. Wprawdzie można wywieść taki wniosek z obecnego brzmienia stanowiska, bo te informacje się w niektórych punktach pojawiają, jednak korzystne byłoby zapisanie tego w sposób wyraźny w ramach zakresu Stanowiska.</p>
22.	Przypis 5	SKwP	<p>Nie wiemy, po co ten przypis się w ogóle pojawia (wskazanie, że zagadnienia roku obrotowego są potem w punkcie 3 Stanowiska)?</p>