

Projekt z dnia 10 sierpnia 2015 r.

ROZPORZĄDZENIE
MINISTRA FINANSÓW¹⁾

z dnia 2015 r.

**zmieniające rozporządzenie w sprawie szczegółowych zasad sporządzania przez
jednostki inne niż banki, zakłady ubezpieczeń i zakłady reasekuracji skonsolidowanych
sprawozdań finansowych grup kapitałowych**

Na podstawie art. 81 ust. 2 pkt 3 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. z 2013 r. poz. 330, z późn. zm.²⁾) zarządza się, co następuje:

§ 1. W rozporządzeniu 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. Nr 169, poz. 1327) wprowadza się następujące zmiany:

1) w § 3:

a) ust. 2 otrzymuje brzmienie:

„2. Skonsolidowane sprawozdanie finansowe składa się:

- 1) z wprowadzenia do skonsolidowanego sprawozdania finansowego, które wchodzi w skład informacji dodatkowej, obejmującego co najmniej informacje określone w załączniku nr 1 do rozporządzenia;
- 2) ze skonsolidowanego bilansu, zawierającego składniki wykazane w kolejności i w sposób określony w załączniku nr 2 do rozporządzenia;
- 3) ze skonsolidowanego rachunku zysków i strat, zawierającego przychody i koszty w kolejności i w sposób określony w załączniku nr 3 do rozporządzenia;
- 4) ze skonsolidowanego rachunku przepływów pieniężnych, obejmującego informacje w zakresie określonym w załączniku nr 4 do rozporządzenia;

¹⁾ Minister Finansów kieruje działem administracji rządowej – finanse publiczne, na podstawie § 1 ust. 2 pkt 2 rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 22 września 2014 r. w sprawie szczegółowego zakresu działania Ministra Finansów (Dz. U. poz. 1256).

²⁾ Zmiany tekstu jednolitego wymienionej ustawy zostały ogłoszone w Dz. U. z 2013 r. poz. 613, z 2014 r. poz. 768 i 1100 oraz z 2015 r. poz. 4 i

- 5) ze skonsolidowanego zestawienia zmian w kapitale własnym, obejmującego informacje o zmianach poszczególnych składników skonsolidowanego kapitału, w zakresie określonym w załączniku nr 5 do rozporządzenia;
- 6) z dodatkowych informacji i objaśnień, wchodzących w skład informacji dodatkowej, określonych w załączniku nr 6 do rozporządzenia.

Do rocznego skonsolidowanego sprawozdania finansowego dołącza się sprawozdanie z działalności sporządzone odpowiednio według zasad, o których mowa w art. 55 ust. 2a.”,

b) dodaje się ust. 6 w brzmieniu:

„6. W celu zapewnienia porównywalności danych wykazywanych w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym, zamiast informacji, o których mowa w ust. 5, można sporządzić skorygowany bilans porównawczy oraz skorygowany porównawczy rachunek zysków i strat.”;

2) w § 8 ust. 1 otrzymuje brzmienie:

„1. Jeżeli jednostka dominująca niższego szczebla, stosownie do art. 56 ust. 2 ustawy, nie sporządza skonsolidowanego sprawozdania finansowego, to jednostka dominująca wyższego szczebla obejmuje skonsolidowanym sprawozdaniem finansowym zarówno zależne od niej jednostki, jak i wszystkie jednostki podporządkowane jednostce dominującej niższego szczebla, z zastrzeżeniem art. 56 ust. 4 i 5 ustawy oraz § 7.”;

3) w § 11 w ust. 2 zdanie drugie otrzymuje brzmienie:

„Taka sama zasada dotyczy sporządzania skonsolidowanego rachunku przepływów pieniężnych oraz skonsolidowanego zestawienia zmian w kapitale własnym.”;

4) w § 13 ust. 5 otrzymuje brzmienie:

„5. Udziały w jednostce dominującej, posiadane przez tę jednostkę oraz jej jednostki zależne objęte skonsolidowanym sprawozdaniem finansowym, wykazuje się jako składnik aktywów w odrębnej pozycji „Udziały (akcje) własne.”;

5) w § 17 wprowadzenie do wyliczenia otrzymuje brzmienie:

„Skonsolidowane zestawienie zmian w kapitale własnym sporządza się.”;

6) załącznik nr 1 do rozporządzenia otrzymuje brzmienie określone w załączniku nr 1 do niniejszego rozporządzenia;

7) załącznik nr 2 do rozporządzenia otrzymuje brzmienie określone w załączniku nr 2 do niniejszego rozporządzenia;

- 8) załącznik nr 3 do rozporządzenia otrzymuje brzmienie określone w załączniku nr 3 do niniejszego rozporządzenia;
- 9) w załączniku nr 5 do rozporządzenia:
 - a) tytuł otrzymuje brzmienie:

„Skonsolidowane zestawienie zmian w kapitale własnym”,
 - b) w pozycji „I. Kapitał (fundusz) własny na początek okresu (BO)” uchyla się:
 - pozycję „2. Należne wpłaty na kapitał podstawowy na początek okresu”,
 - pozycję „3. Udziały (akcje) własne na początek okresu”;
- 10) załącznik nr 6 do rozporządzenia otrzymuje brzmienie określone w załączniku nr 4 do niniejszego rozporządzenia.

§ 2. 1. Przepisy rozporządzenia zmienianego w § 1, w brzmieniu nadanym niniejszym rozporządzeniem, mają zastosowanie po raz pierwszy do skonsolidowanych sprawozdań finansowych grup kapitałowych oraz skonsolidowanych sprawozdań z działalności sporządzonych za rok obrotowy rozpoczynający się od 1 stycznia 2016 r.

2. Jednostki mogą zastosować przepisy rozporządzenia zmienianego w § 1, w brzmieniu nadanym niniejszym rozporządzeniem, do skonsolidowanych sprawozdań finansowych grup kapitałowych oraz skonsolidowanych sprawozdań z działalności sporządzonych za rok obrotowy kończący się po dniu wejścia w życie niniejszego rozporządzenia.

§ 3. Rozporządzenie wchodzi w życie po upływie 14 dni od dnia ogłoszenia.

**MINISTER FINANSÓW
ZA ZGODNOŚĆ POD WZGLĘDEM
PRAWNYM,
LEGISLACYJNYM I REDAKCYJNYM**

**RENATA ŁUĆKO
ZASTĘPCA DYREKTORA
DEPARTAMENTU PRAWNEGO W
MINISTERSTWIE FINANSÓW**

**/PODPISANO BEZPIECZNYM
PODPISEM ELEKTRONICZNYM
WERYFIKOWANYM PRZY
POMOCY WAŻNEGO
KWALIFIKOWANEGO
CERTYFIKATU/**

UZASADNIENIE

I. Cel nowelizacji

Celem zmiany obecnie obowiązującego rozporządzenia 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. Nr 169, poz. 1327), wydanego na podstawie art. 81 ust. 2 pkt 3 z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. z 2013 r. poz. 330, z późn. zm.) jest dostosowanie jego przepisów do dyrektywy 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, zmieniającej dyrektywę Parlamentu Europejskiego i Rady 2006/43/WE oraz uchylającej dyrektywy Rady 78/660/EWG i 83/349/EWG (Dz. Urz. UE L 182 z 29.06.2013, s. 19), zwanej dalej „dyrektywą 2013/34”.

Przepisy dotyczące ogólnych zasad sporządzania przez jednostki inne niż banki, zakłady ubezpieczeń i zakłady reasekuracji skonsolidowanych sprawozdań finansowych grup kapitałowych oraz sprawozdań z działalności są zawarte w rozdziale 6 ustawy o rachunkowości. Przepisy te były również przedmiotem ostatniej nowelizacji ustawy o rachunkowości jako doprowadzenie do ich zgodności z dyrektywą 2013/34. Ponieważ powyższe rozporządzenie jest uszczegółowieniem zasad określonych w ustawie o rachunkowości, projektowane rozporządzenie ma również na celu dostosowanie przepisów obowiązującego rozporządzenia do zmian wprowadzonych w ustawie o rachunkowości.

II. Obecny stan prawny

Obecnie w zakresie szczegółowych zasad sporządzania skonsolidowanych sprawozdań finansowych obowiązuje 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. Nr 169, poz. 1327).

Rozporządzenie to nie uwzględnia zmian wprowadzonych do ustawy o rachunkowości (w związku z implementacją ww. dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady 2013/34/UE) w zakresie m.in.:

- braku możliwości zwolnienia ze sporządzania skonsolidowanego sprawozdania finansowego, jeżeli jednostka dominująca lub jej zależna jest jednostką uznaną za jednostkę interesu publicznego (art. 3 ust. 1e pkt 1-6 ustawy o rachunkowości);
- zmiany definicji jednostek powiązanych,
- wprowadzenia pojęcia „zaangażowania w kapitale”,
- aktualnych obowiązków informacyjnych zawartych we wzorze jednostkowego sprawozdania finansowego, które per analogiam powinny być stosowane do skonsolidowanego sprawozdania finansowego.

Ponadto w obowiązującym rozporządzeniu skonsolidowane zestawienie zmian w kapitale własnym nazwane jest niezgodnie z zasadami jego sporządzania zestawieniem zmian w skonsolidowanym kapitale własnym.

III. Proponowane zmiany wprowadzane projektem

- 1) **§ 1 pkt 1 rozporządzenia zmieniającego** wprowadza zmiany w § 3 rozporządzenia Ministra Finansów.

lit. a w ust. 2 dostosowuje w pkt 5 nazwę jednego z elementów skonsolidowanego sprawozdania finansowego do zmienionej jego nazwy w ustawie o rachunkowości, tj. dla zachowania jednolitości terminologicznej „zestawienie zmian w skonsolidowanym kapitale własnym” zastąpiono „skonsolidowanym zestawieniem zmian w kapitale własnym”; w przeciwieństwie do aktywów i zobowiązań podmiotów konsolidowanych – kapitałów własnych nie konsoliduje się – kapitały własne podmiotu dominującego koryguje się o należne jego udziałowcom udziały w kapitałach własnych podmiotów konsolidowanych.

Ponadto zmieniono brzmienie ostatniego zdania w ust. 2, jako dostosowanie do zmienionej konstrukcji w art. 55 ust. 1 i wprowadzenia nowego ust. 2a ustawy o rachunkowości, do którego odwołują się przepisy zmienianego rozporządzenia.

lit. b wprowadza nowy ust. 6, który umożliwia jednostce dominującej nową formę wypełnienia obowiązku podania w sprawozdaniu finansowym danych umożliwiających dokonanie oceny istotnej zmiany składu jednostek podporządkowanych poprzez sporządzenie skorygowanego bilansu porównawczego oraz skorygowanego porównawczego rachunku zysków i strat, zamiast podawania we wprowadzeniu do skonsolidowanego sprawozdania finansowego danych umożliwiających dokonanie oceny tej zmiany, w tym podstawowych wielkości sprawozdań finansowych, nazw i siedzib jednostek, których objęcia skonsolidowanym sprawozdaniem finansowym zaprzestano, oraz jednostek nieobjętych skonsolidowanym sprawozdaniem finansowym w poprzednim roku obrotowym. Wprowadzenie nowego ust. 5a jest wynikiem dostosowania przepisów do art. 24 ust. 9 dyrektywy 2013/34, który jest już częściowo transponowany w § 3 ust. 5 rozporządzenia, zgodnie z którym jednostka dominująca jest zobowiązana do podawania we wprowadzeniu do skonsolidowanego sprawozdania finansowego danych umożliwiających dokonanie oceny istotnej zmiany składu jednostek podporządkowanych, w tym podstawowych wielkości sprawozdań finansowych, nazw i siedzib jednostek, których objęcia skonsolidowanym sprawozdaniem finansowym zaprzestano, oraz jednostek nieobjętych skonsolidowanym sprawozdaniem finansowym w poprzednim roku obrotowym.

2) § 1 pkt 2 rozporządzenia zmieniającego wprowadza nowe brzmienie § 8 ust. 1 rozporządzenia Ministra Finansów.

Dokonuje się zmiany odwołania do odpowiednich zmienionych przepisów ustawy o rachunkowości (zmiana z art. 56 ust. 4 na art. 56 ust. 4 i 5), gdyż zgodnie z aktualnym brzmieniem ustawy, tj. nowym brzmieniem ust. 4 tego artykułu oraz nowowprowadzonym w art. 56 ust. 5 wskazuje się, iż możliwość zwolnienia ze sporządzenia skonsolidowanego sprawozdania finansowego przez jednostkę dominującą „pośredniego” szczebla, o której mowa w:

- art. 56 ust. 4. nie ma zastosowania gdy jednostka dominująca lub jej zależna jest jednostką, o której mowa w art. 3 ust. 1e pkt 1 – 6 ustawy o rachunkowości (tj. jest jednostką interesu publicznego w rozumieniu art. 1 pkt 1 dyrektywy 2013/34),

- art. 56 ust. 2, nie ma zastosowania w przypadku, gdy ta jednostka dominująca jest emitentem papierów wartościowych dopuszczonych do obrotu na jednym z rynków regulowanych krajów Europejskiego Obszaru Gospodarczego (co stanowi spełnienie warunku, o którym mowa w art. 23 ust. 3 dyrektywy 2013/34).

3) w § 1 pkt 3 rozporządzenia zmieniającego wprowadza nowe brzmienie zdania drugiego w § 11 ust. 2 dla zachowania spójności terminologicznej w rozporządzeniu w nazwie jednego z elementów skonsolidowanego sprawozdania finansowego, tj. skonsolidowanego zestawienia zmian w kapitale własnym (vide pkt 1)

4) § 1 pkt 4 rozporządzenia zmieniającego wprowadza nowe brzmienie § 13 ust. 5 rozporządzenia Ministra Finansów, gdyż konieczna była zmiana zasady prezentacji udziałów (akcji) własnych oraz należnych wpłat na poczet kapitału. Zgodnie z załącznikiem nr III do dyrektywy 2013/34 pozycje te powinny być prezentowane:

- udziały i akcje własne – po stronie aktywów w oddzielnej grupie, a nie jak dotychczas po stronie pasywów, w „Kapitale (funduszu) własnym”,
- należne wpłaty na poczet kapitału – po stronie aktywów w oddzielnej grupie.

5) § 1 pkt 5 rozporządzenia zmieniającego wprowadza nowe brzmienie wprowadzenia do wyliczenia w § 17 rozporządzenia Ministra Finansów, które jest związane z potrzebą ujednoczenia nazwy jednego z elementów skonsolidowanego sprawozdania finansowego jakim jest skonsolidowane zestawienie zmian w kapitale własnym. Zmiana przepisu jest kompatybilna ze zmianą przepisów opisaną w § 1 pkt 1 lit. a.

Na podstawie art. 24 ust. 1 i art. 28 dyrektywy 2013/34 skonsolidowane sprawozdanie finansowe grupy kapitałowej powinno zawierać ten sam zakres informacji co jednostkowe sprawozdanie finansowe z uwzględnieniem najważniejszych dostosowań wynikających ze szczególnego charakteru tego sprawozdania, a w przypadku wprowadzenia oraz informacji dodatkowej do skonsolidowanego sprawozdania finansowego również dodatkowe jego elementy. Dlatego w związku z wprowadzonymi zmianami co do zakresu i treści informacji prezentowanych w jednostkowym sprawozdaniu finansowym, na podstawie ostatniej nowelizacji ustawy o rachunkowości, konieczne było odpowiednie dostosowanie wzoru skonsolidowanego sprawozdania grupy kapitałowej do tych zmian oraz do tych przepisów dyrektywy 2013/34, które szczegółowo regulują zakres informacji dodatkowej do skonsolidowanego sprawozdania finansowego grupy kapitałowej. Podsumowując, proponowane brzmienie załączników ma na

celu dostosowanie przedstawianych w skonsolidowanym sprawozdaniu grupy kapitałowej informacji i ujawnień do wymagań określonych przede wszystkim w art. 16, 17 i 18, 24 i 28 dyrektywy 2013/34.

Należy podkreślić, iż nastąpiła zmiana znaczenia pojęcia jednostek powiązanych, w związku z ostatnią nowelizacją ustawy o rachunkowości. Obecnie przez jednostki powiązane rozumie się dwie lub więcej jednostek wchodzących w skład danej grupy kapitałowej, co oznacza że są to jednostka dominująca oraz jej jednostki zależne.

Przed zmianą przepisów za jednostkę powiązaną z jednostką rozumiało się szerszy krąg jednostek, tj. jej jednostkę dominującą, znaczącego inwestora, jej jednostki zależne, współzależne i stowarzyszone oraz jednostki znajdujące się wraz z jednostką pod wspólną kontrolą, a także współnika jednostki współzależnej. Zmiana ta podyktowana była koniecznością dostosowania przepisów ustawy o rachunkowości do art. 2 pkt 12 dyrektywy 2013/34, gdzie zapisano, iż „jednostki powiązane oznaczają co najmniej dwie dowolne jednostki w ramach grupy”. Natomiast grupę, zgodnie z art. 2 pkt 11 dyrektywy 2013/34 oraz art. 3 ust. 1 pkt 44 ustawy o rachunkowości, tworzą jednostka dominująca i wszystkie jej jednostki zależne.

6) § 1 pkt 6 rozporządzenia zmieniającego wprowadza nowe brzmienie załącznika nr 1 do rozporządzenia Ministra Finansów określone w załączniku nr 1 do rozporządzenia zmieniającego.

W załączniku nr 1 do projektu, tj. wprowadzeniu do skonsolidowanego sprawozdania finansowego:

- zmieniono brzmienie pkt 1 poprzez doprecyzowanie, iż organem rejestrowym dla spółek prawa handlowego oraz przedsiębiorstwa państwowego jest właściwy rejestr sądowy,
- uzupełniono treść pkt 2 o informacje nt. wzajemnych powiązań kapitałowych pomiędzy jednostkami objętymi konsolidacją;
- wprowadzono nowy ustęp (pkt. 3) transponujący przepisy art. 28 ust. 2 lit. a ppkt (iii) dyrektywy 2013/34, tj. wprowadzający obowiązek prezentowania w informacji dodatkowej do skonsolidowanego sprawozdania finansowego informacji na temat kryteriów zastosowanych przez jednostkę dominującą do objęcia skonsolidowanym sprawozdaniem finansowym jednostek zależnych wraz ze wskazaniem przypadków, gdy te informacje nie są wymagane, tj. gdy jednostka dominująca sprawuje kontrolę nad jednostką z tytułu posiadania bezpośrednio lub pośrednio większość ogólnej liczby

głosów w organie stanowiącym innej jednostki (zależnej), także na podstawie porozumień z innymi uprawnionymi do głosu, wykonującymi swe prawa głosu zgodnie z wolą jednostki dominującej oraz jeżeli udział w całkowitej liczbie głosów jest równy udziałowi w kapitale (funduszu) podstawowym,

- zmieniono brzmienie pkt. 3 (obecnie pkt. 4) jako dostosowanie do brzmienia art. 28 ust. 2 lit. d dyrektywy 2013/34, zgodnie z którym w informacji dodatkowej powinny zostać przedstawione informacje w odniesieniu do każdej jednostki innej niż jednostki podporządkowane, w której jednostki objęte konsolidacją, samodzielnie lub przez osoby działające w imieniu własnym, ale na rzecz tych jednostek posiadają zaangażowanie w kapitale innej jednostki, a także wprowadzono wymóg przedstawienia wysokości zatwierdzonego wyniku finansowego tych jednostek za ostatni rok obrotowy. Jednostka dominująca może pominąć ujawnienia danych dotyczących kapitału/funduszu podstawowego oraz wysokości zatwierdzonego wyniku finansowego tych jednostek za ostatni rok obrotowy, jeżeli bilans jednostki nie jest składany do właściwego rejestru lub ogłaszany),
- dostosowano treść pkt 4 (obecnie pkt. 5) do brzmienia części wspólnej art. 28 ust. 2 lit. a, tzn. jednostka dominująca będzie zobowiązana do wskazania udziału posiadanego przez jednostkę dominującą, wspólnika jednostki współzależnej lub znaczącego inwestora w kapitale (funduszu) podstawowym jednostek podporządkowanych wyłączonych ze skonsolidowanego sprawozdania finansowego wraz z podaniem informacji o siedzibie tych jednostek
- dostosowano treść pkt 10 (obecnie pkt. 11) do brzmienia nowego pkt 8 wprowadzenia do jednostkowego sprawozdania finansowego (załącznik nr 1 do ustawy o rachunkowości), polegającego na doprecyzowaniu, że omówienie obowiązujących przy sporządzaniu skonsolidowanego sprawozdania finansowego zasad (polityki) rachunkowości polega na przedstawieniu tych zasad, co do których ustawa pozostawia jednostce prawo wyboru; regulacja ta jest zgodna z art. 16 ust. 1 lit. a dyrektywy 2013/34;
- w projektowanym brzmieniu pkt. 12 (wcześniej pkt. 11) doprecyzowano, iż omówienie dokonanych ze skutkiem od pierwszego dnia roku obrotowego zmian zasad (polityki) rachunkowości, dotyczy nie tylko ustalania wyniku finansowego i sporządzania jednostkowych sprawozdań finansowych, ale także skonsolidowanego sprawozdania

finansowego; dodatkowo jednostka dominująca będzie zobowiązana do przedstawienia przyczyn dokonanych zmian.

7) § 1 pkt 7 rozporządzenia zmieniającego wprowadza nowe brzmienie załącznika nr 2 do rozporządzenia Ministra Finansów określone w załączniku nr 2 do rozporządzenia zmieniającego.

W załączniku nr 2 do projektu, tj. wzorze skonsolidowanego bilansu projektuje się następujące zmiany. Zarówno w „I Należnościach długoterminowych”, „Należnościach krótkoterminowych”, jak i „Zobowiązaniach krótkoterminowych” został wprowadzony nowy podział wg następujących kryteriów:

- jednostki powiązane, w pozycji tej wykazane będą wszystkie jednostki powiązane niezależnie od posiadanego w nich udziału w kapitale,
- jednostki pozostałe, nie powiązane z jednostką, w których jednostka posiada zaangażowanie w kapitale oraz
- jednostki pozostałe, nie powiązane z jednostką.

Zmieniona została zasada prezentacji udziałów (akcji) własnych oraz należnych wpłat na poczet kapitału. Zgodnie z załącznikiem nr III do dyrektywy 2013/34 pozycje te powinny być prezentowane po stronie aktywów, a nie jak dotychczas po stronie pasywów, w „Kapitale (funduszu) własnym”.

Ponadto, mając na uwadze wymogi dyrektywy 2013/34 oraz przepisy ustawy z dnia 15 września 2000 r. Kodeks spółek handlowych (Dz. U. Nr 94, poz. 1037, z późn. zm.), w bilansie po stronie pasywów uszczegółowiono pozycje kapitału zapasowego i rezerwowego, tj. pozycje A. II–IV. W pozycji „A.II. Kapitał (fundusz) zapasowy” ujmowana jest nadwyżka wartości emisyjnej nad wartością nominalną udziałów (akcji), w pozycji „III. Kapitał (fundusz) z aktualizacji wyceny” wyszczególniona została pozycja z tytułu aktualizacji wartości godziwej oraz w pozycji „IV. Pozostałe kapitały (fundusze) rezerwowe” – wyodrębniono kapitały rezerwowe tworzone zgodnie ze statutem/ umową spółki.

8) § 1 pkt 8 rozporządzenia zmieniającego wprowadza nowe brzmienie załącznika nr 3 do rozporządzenia Ministra Finansów określone w załączniku nr 3 do rozporządzenia zmieniającego.

W załączniku nr 3 do projektu, tj. wzorze skonsolidowanego rachunku zysków i strat proponuje się następujące zmiany. Zarówno w przypadku wariantu kalkulacyjnego jak i porównawczego,

usunięto pozycję wyniku na działalności nadzwyczajnej oraz pozycje zysków nadzwyczajnych oraz strat nadzwyczajnych. W zamian jednostki dominujące są zobowiązane do ujawniania w dodatkowych informacjach i objaśnieniach informacji o kwocie i charakterze poszczególnych pozycji przychodów lub kosztów o nadzwyczajnej wartości lub które wystąpiły incydentalnie. W pozycji „Zysk ze zbycia inwestycji” lub „Strata ze zbycia inwestycji” jednostki zaprezentują zyski/ straty ze zbycia inwestycji w jednostkach powiązanych.

W obydwu wariantach rachunku zysków i strat w pozycji „Pozostałe przychody operacyjne” wprowadzono dodatkową pozycję „III. Aktualizacja wartości aktywów niefinansowych”.

W przychodach finansowych w pozycji „I. Dywidendy i udziały w zyskach” będą prezentowane dywidendy i udziały w zyskach innych jednostek powiązanych i pozostałych jednostek, z wyodrębnieniem dywidend i udziałów w zyskach jednostek, w których jednostka posiada zaangażowanie w kapitale.

W pozycjach wynikowych „Zysk ze zbycia inwestycji” i „Strata ze zbycia inwestycji” będzie prezentowany odrębnie odpowiednio zysk i strata ze zbycia inwestycji w jednostkach powiązanych.

9) § 1 pkt 9 rozporządzenia zmieniającego wprowadza zmiany w załączniku nr 5 rozporządzenia Ministra Finansów.

lit. a zmienia tytuł załącznika nr 5 na „Skonsolidowane zestawienie zmian w kapitale własnym”, dostosowując go do zmienionej jego nazwy w ustawie o rachunkowości, tj. dla zachowania jednolitości terminologicznej „zestawienie zmian w skonsolidowanym kapitale własnym” zastąpiono „skonsolidowanym zestawieniem zmian w kapitale własnym”; w przeciwieństwie do aktywów i zobowiązań podmiotów konsolidowanych – kapitałów własnych nie konsoliduje się – kapitały własne podmiotu dominującego koryguje się o należne jego udziałowcom udziały w kapitałach własnych podmiotów konsolidowanych.

lit. b uchyla pozycję „2. Należne wpłaty na kapitał podstawowy na początek okresu” i pozycję „3. Udziały (akcje) własne na początek okresu” w związku ze zmianą prezentacji ww. pozycji w bilansie. Zgodnie z załącznikiem nr III do dyrektywy 2013/34 pozycje te powinny być prezentowane po stronie aktywów, a nie jak dotychczas po stronie pasywów, w „Kapitale (funduszu) własnym”. Zmiana ta wpływa również na układ zestawienia zmian w kapitale (funduszu) własnym. Dlatego w zestawieniu zmian w kapitale (funduszu) własnym uchylono powyższe pozycje.

10)§ 1 pkt 10 rozporządzenia zmieniającego wprowadza nowe brzmienie załącznika nr 6 do rozporządzenia Ministra Finansów określone w załączniku nr 4 do rozporządzenia zmieniającego.

W porównaniu do obecnie obowiązującego zakresu ujawnianych dodatkowych informacji i objaśnień do skonsolidowanego sprawozdania finansowego jednostka dominująca ujawni dodatkowo między innymi następujące informacje (zgodnie m. in. z art. 16, 17, 18, 24 i 28 dyrektywy 2013/34):

- 1) kwotę dokonanych w trakcie roku obrotowego odpisów aktualizujących aktywów trwałych odrębnie dla długoterminowych aktywów niefinansowych oraz długoterminowych aktywów finansowych,
- 2) wyjaśnienie okresu odpisywania wartości firmy oraz kosztów zakończonych prac rozwojowych, o którym mowa odpowiednio w art. 44b ust. 10 oraz art. 33 ust. 3,
- 3) liczbę oraz wartość posiadanych papierów wartościowych lub praw, w tym świadectw udziałowych, zamiennych dłużnych papierów wartościowych, warrantów i opcji, ze wskazaniem praw jakie przyznają,
- 4) łączną kwotę zobowiązań zabezpieczonych na majątku jednostki ze wskazaniem charakteru i formy tych zabezpieczeń,
- 5) kwotę czynnych rozliczeń międzyokresowych kosztów stanowiących różnicę między wartością otrzymanych finansowych składników aktywów a zobowiązaniem zapłaty za nie,
- 6) koszt wytworzenia środków trwałych w budowie; w tym odsetki oraz różnice kursowe, które powiększyły koszt wytworzenia środków trwałych w budowie w roku obrotowym,
- 7) odsetki oraz różnice kursowe, które powiększyły cenę nabycia towarów lub koszt wytworzenia produktów w roku obrotowym,
- 8) kwotę i charakter poszczególnych pozycji przychodów lub kosztów o nadzwyczajnej wartości lub które wystąpiły incydentalnie,
- 9) wszelkie zobowiązania wynikające z emerytur i świadczeń o podobnym charakterze dla byłych członków organów zarządzających, nadzorujących i administrujących jednostki lub zobowiązaniach zaciągniętych w związku z tymi emeryturami, ze wskazaniem kwoty ogółem dla każdej kategorii organu,
- 10) kwoty zaliczek, kredytów, pożyczek i świadczeń o podobnym charakterze przyznanych przez jednostkę dominującą i jej jednostki zależne osobom wchodzącym w skład organów

zarządzających, nadzorujących i administrujących jednostki dominującej, ze wskazaniem ich głównych warunków, wysokości oprocentowania oraz wszelkich kwot spłaconych, odpisanych lub umorzonych, a także zobowiązań zaciągniętych w ich imieniu tytułem gwarancji i poręczeń wszelkiego rodzaju, ze wskazaniem kwoty ogółem dla każdego z tych organów,

- 11) informacje o przychodach i kosztach z tytułu błędów popełnionych w latach ubiegłych odnoszonych w roku obrotowym na kapitał (fundusz) własny z podaniem ich kwot i rodzaju,
- 12) informacje o istotnych zdarzeniach, jakie nastąpiły po dniu bilansowym, a nieuwzględnionych w sprawozdaniu finansowym oraz o ich wpływie na sytuację majątkową, finansową oraz wynik finansowy jednostki,
- 13) przeciętnym w roku obrotowym zatrudnieniu, z podziałem na grupy zawodowe wraz z przeciętną liczbą zatrudnionych w jednostkach wykazanych w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym metodą proporcjonalną,
- 14) nazwie, adresie oraz siedzibie jednostek wraz z podaniem formy prawnej, w których jednostki powiązane są wspólnikami ponoszącymi nieograniczoną odpowiedzialność majątkową.

Ponadto, w ust. 6 pkt 3 lit. b) dodatkowych informacji i objaśnień wprowadzono nowe znaczenie stron powiązanych poprzez bezpośrednie odwołanie do definicji podmiotu powiązanego określonej w Międzynarodowych Standardach Rachunkowości przyjętych zgodnie z rozporządzeniem (WE) nr 1606/2002 Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 19 lipca 2002 r. w sprawie stosowania międzynarodowych standardów rachunkowości. Zgodnie z definicją Międzynarodowego Standardu Rachunkowości nr 24:

„Podmiot powiązany jest osobą lub jednostką związaną z jednostką, która sporządza sprawozdania finansowe (w niniejszym standardzie nazywaną „jednostką sprawozdawczą”)

- a) *Osoba lub bliski członek rodziny tej osoby jest związany z jednostką sprawozdawczą, jeżeli ta osoba:*
 - (i) *sprawuje kontrolę lub współkontrolę nad jednostką sprawozdawczą,*
 - (ii) *ma znaczący wpływ na jednostkę sprawozdawczą lub*
 - (iii) *jest członkiem kluczowego personelu kierowniczego jednostki sprawozdawczej lub jej jednostki dominującej,*

- b) *Jednostka jest związana z jednostką sprawozdawczą, jeżeli spełniony jest jeden z poniższych warunków:*
- (i) jednostka i jednostka sprawozdawcza są członkami tej samej grupy (co oznacza, że każda jednostka dominująca i każda jednostka zależna jest związana z pozostałymi jednostkami,*
 - (ii) jedna jednostka jest jednostką stowarzyszoną lub wspólnym przedsięwzięciem innej jednostki (lub jednostką stowarzyszoną lub wspólnym przedsięwzięciem członka grupy, której członkiem jest ta jednostka),*
 - (iii) obydwie jednostki są wspólnymi przedsięwzięciami tego samego trzeciego podmiotu,*
 - (iv) jedna jednostka jest wspólnym przedsięwzięciem trzeciej jednostki, a dana inna jednostka jest jednostką stowarzyszoną trzeciej jednostki,*
 - (v) jednostka jest programem świadczeń po okresie zatrudnienia na rzecz pracowników jednostki sprawozdawczej lub jednostki związanej z jednostką sprawozdawczą. Jeżeli jednostka sprawozdawcza jest sama w sobie takim programem, sponsorujący pracodawcy są również związani z jednostką sprawozdawczą,*
 - (vi) Jednostka jest kontrolowana lub współkontrolowana przez osobę określoną w punkcie (a),*
 - (vii) Osoba określona w punkcie (a)(i) ma znaczący wpływ na jednostkę lub jest członkiem kluczowego personelu kierowniczego jednostki (lub jednostki dominującej tej jednostki)."*

W projekcie odwołano się do Międzynarodowych Standardów Rachunkowości w związku z przyjęciem do prawa Unii Europejskiej w IV kwartale 2014 roku zmiany do Międzynarodowego Standardu Rachunkowości nr 24 (Rozporządzenie Komisji (UE) 2015/28 z dnia 17 grudnia 2014 r. zmieniające rozporządzenie (WE) nr 1126/2008 przyjmujące określone międzynarodowe standardy rachunkowości zgodnie z rozporządzeniem (WE) nr 1606/2002 Parlamentu Europejskiego i Rady w odniesieniu do Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej 2, 3 i 8 oraz Międzynarodowych Standardów Rachunkowości 16, 24 i 38), obejmującego m. in. zmianę definicji podmiotu powiązanego poprzez dodanie w lit. b pkt viii (rozszerzono definicję o przypadek, w którym jednostka lub jakikolwiek członek grupy, do której należy ta jednostka, świadczy kluczowe usługi w zakresie zarządzania na rzecz jednostki sprawozdawczej lub jednostki dominującej).

Dodatkowo definicja podmiotu powiązanego zawarta w MSR 24 jest ściśle skorelowana z innymi definicjami zawartymi w tym standardzie (m. in.: *transakcja z podmiotem powiązanym, bliscy członkowie rodziny danej osoby, wynagrodzenie, kluczowy personel kierowniczy*), co sprawia, że

przytoczenie samej definicji w projekcie byłoby niewystarczające do prawidłowego przedstawienia informacji w sprawozdaniu finansowym w tym zakresie.

11) § 2 rozporządzenia zmieniającego wprowadza przepisy przejściowe.

Zgodnie z projektowanym brzmieniem § 2 ust. 1 rozporządzenie ma zastosowanie po raz pierwszy do skonsolidowanych sprawozdań finansowych grup kapitałowych oraz skonsolidowanych sprawozdań z działalności sporządzonych za rok obrotowy rozpoczynający się od 1 stycznia 2016 r.

Przepis ust. 2 ma na celu umożliwienie jednostkom wcześniejsze zastosowanie zmienionych przepisów, tj. do skonsolidowanych sprawozdań finansowych i sprawozdań z działalności sporządzonych za rok obrotowy kończący się po dniu wejścia w życie rozporządzenia.

12) § 3 rozporządzenia zmieniającego wprowadza termin wejścia w życie przedmiotowego rozporządzenia.

Rozporządzenie wejdzie w życie w terminie 14 dni od dnia ogłoszenia, przy czym obligatoryjnie będzie miało zastosowanie do sprawozdań sporządzanych po raz pierwszy za rok obrotowy rozpoczynający się od 1 stycznia 2016 r., natomiast fakultatywnie będzie mogło być zastosowane już w bieżącym roku obrotowym. Zasady wejścia w życie są skorelowane ze zmianami w ustawie o rachunkowości, wynikającymi z terminów określonych w ww. dyrektywie 2013/34.

Projekt nowelizacji nie zawiera przepisów technicznych w rozumieniu przepisów rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 23 grudnia 2002 r. w sprawie sposobu funkcjonowania krajowego systemu notyfikacji norm i aktów prawnych (Dz. U. Nr 239, poz. 2039 oraz z 2004 r. Nr 65, poz. 597) i w związku z tym nie podlega przedmiotowej notyfikacji.

Projekt rozporządzenia, stosownie do przepisów ustawy z dnia 7 lipca 2005 r. o działalności lobbgingowej w procesie stanowienia prawa (Dz. U. Nr 169, poz. 1414, Dz.U. z 2009 r. Nr 42, poz. 337, Dz. U. z 2011 r. Nr 106, poz. 662 oraz Nr 161, poz. 966), zostanie udostępniony w Biuletynie Informacji Publicznej Rządowego Centrum Legislacji.

Projekt rozporządzenia jest zgodny z prawem Unii Europejskiej.

<p>Nazwa projektu Rozporządzenie Ministra Finansów zmieniające rozporządzenie w sprawie szczegółowych zasad sporządzania przez jednostki inne niż banki, zakłady ubezpieczeń i zakłady reasekuracji skonsolidowanych sprawozdań finansowych grup kapitałowych</p> <p>Ministerstwo wiodące i ministerstwa współpracujące Ministerstwo Finansów</p> <p>Osoba odpowiedzialna za projekt w randze Ministra, Sekretarza Stanu lub Podsekretarza Stanu Dorota Podedworna – Tarnowska, Podsekretarz Stanu</p> <p>Kontakt do opiekuna merytorycznego projektu Joanna Dadacz, Dyrektor Departamentu Rachunkowości i Rewizji Finansowej 22 694 44 02, Sekretariat.DR@mofnet.gov.pl Beata Bułhaków, Naczelnik Wydziału ds. Rachunkowości Jednostek Sektora Prywatnego, Departament Rachunkowości i Rewizji Finansowej 22 694 44 16, Beata.Bulhakow@mofnet.gov.pl</p>	<p>Data sporządzenia 28.05.2015 r.</p> <p>Źródło: Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz.U. z 2013 r. poz. 330 z późn. zm.)</p> <p>Nr w wykazie prac 15.14</p>
---	--

OCENA SKUTKÓW REGULACJI

1. Jaki problem jest rozwiązywany?

Projektowane rozporządzenie ma na celu dostosowanie rozporządzenia 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. Nr 169, poz. 1327) do zmian dokonanych w ustawie z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. z 2013 r. poz. 330, z późn. zm.) ustawą z dnia 23 lipca 2015 r. o zmianie ustawy o rachunkowości oraz niektórych innych ustawy (Dz. U. z poz.), w związku z implementacją przepisów dyrektywy 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 (Dz. Urz. UE L 182 z dnia 29 czerwca 2013 r. s. 19).

2. Rekomendowane rozwiązanie, w tym planowane narzędzia interwencji, i oczekiwany efekt

Rozporządzenie zmieniające ma na celu dostosowanie przepisów rozporządzenia do zmienionych przepisów ustawy o rachunkowości głównie w zakresie:

- 1) dostosowania wymogów informacyjnych prezentowanych przez jednostkę dominującą we wprowadzeniu do skonsolidowanego sprawozdania finansowego, skonsolidowanym bilansie i rachunku zysków i strat, dodatkowych informacjach i objaśnieniach skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym i skonsolidowanym zestawieniu zmian w kapitale, do przepisów ww. dyrektywy 2013/34, np.:
 - zmieniono zasadę prezentacji udziałów (akcji) własnych oraz należnych wpłat na poczet kapitału,
 - wprowadzono nowy podział klasyfikacyjny niektórych pozycji skonsolidowanego bilansu i rachunku zysków i strat, tj. wg stopnia powiązania z jednostką dominującą (jednostki powiązane, pozostałe nie powiązane – w których jednostka posiada zaangażowanie w kapitale - oraz pozostałe niepowiązane),
 - usunięto pozycję wyniku na działalności nadzwyczajnej oraz pozycje zysków i strat nadzwyczajnych, zarówno w przypadku wariantu kalkulacyjnego, jak i porównawczego skonsolidowanego rachunku zysków i strat,
 - wprowadzono nowe znaczenie stron powiązanych odwołując się bezpośrednio do definicji podmiotu powiązanego określonej w Międzynarodowym Standardzie Rachunkowości 24,
- 2) wprowadzono zmiany redakcyjne zapewniające spójność przepisów zmienianego rozporządzenia z nowymi regulacjami w ustawie o rachunkowości, wynikającymi z ostatniej nowelizacji (implementującej dyrektywę 2013/34).

W związku z powyższym dostosowania wymaga treść § 3 ust. 2, 5a; § 8 ust. 1; § 11, § 13 ust. 5, § 17 oraz załączników nr 1, 2, 3, 5, i 6 do ww. rozporządzenia Ministra Finansów.

3. Jak problem został rozwiązany w innych krajach, w szczególności krajach członkowskich OECD/UE?

Projektowana regulacja stanowi dostosowanie przepisów krajowych do rozwiązań przewidzianych w dyrektywie 2013/34/UE. Termin na implementację upływa 20 lipca 2015 r. Państwa członkowskie są obecnie w trakcie

<input type="checkbox"/> zmniejszenie liczby dokumentów <input type="checkbox"/> zmniejszenie liczby procedur <input type="checkbox"/> skrócenie czasu na załatwienie sprawy <input type="checkbox"/> inne:	<input type="checkbox"/> zwiększenie liczby dokumentów <input type="checkbox"/> zwiększenie liczby procedur <input type="checkbox"/> wydłużenie czasu na załatwienie sprawy <input type="checkbox"/> inne:
Wprowadzane obciążenia są przystosowane do ich elektroniczacji.	<input type="checkbox"/> tak <input type="checkbox"/> nie <input type="checkbox"/> nie dotyczy
Komentarz: Zmiany wprowadzone przedmiotowym projektem nie wpłyną na zwiększenie obciążeń regulacyjnych, w tym obowiązków informacyjnych.	
9. Wpływ na rynek pracy	
Projektowane rozporządzenie nie wpłynie na rynek pracy.	
10. Wpływ na pozostałe obszary	
<input type="checkbox"/> środowisko naturalne <input type="checkbox"/> sytuacja i rozwój regionalny <input type="checkbox"/> inne:	<input type="checkbox"/> demografia <input type="checkbox"/> mienie państwowe
	<input type="checkbox"/> informatyzacja <input type="checkbox"/> zdrowie
Omówienie wpływu	Projektowane rozporządzenie nie wpłynie na wymienione obszary.
11. Planowane wykonanie przepisów aktu prawnego	
Planuje się, że projektowane rozporządzenie wchodzi w życie po upływie 14 dni od dnia ogłoszenia i ma zastosowanie po raz pierwszy do skonsolidowanych sprawozdań finansowych grup kapitałowych oraz skonsolidowanych sprawozdań z działalności sporządzonych za rok obrotowy rozpoczynający się od 1 stycznia 2016 r. Ponadto przewidziane jest umożliwienie jednostkom wcześniejsze zastosowanie zmienionych przepisów, tj. do skonsolidowanych sprawozdań finansowych i sprawozdań z działalności sporządzonych za rok obrotowy kończący się po dniu wejścia w życie rozporządzenia.	
12. W jaki sposób i kiedy nastąpi ewaluacja efektów projektu oraz jakie mierniki zostaną zastosowane?	
Projekt wdraża prawo UE.	
13. Załączniki (istotne dokumenty źródłowe, badania, analizy itp.)	
Brak	