

Waślicki Tadeusz, Przewodnik po zmianach w ustawie o rachunkowości

Opublikowano: ABC
Status: aktualny

Waślicki Tadeusz, Przewodnik po zmianach w ustawie o rachunkowości

Streszczenie

W 2015 r. zostały wprowadzone liczne zmiany w przepisach ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości - dalej u.o.r. Większość z nich wynikała z wejścia w życie ustawy z dnia 23 lipca 2015 r. o zmianie ustawy o rachunkowości oraz niektórych innych ustaw. Prawie wszystkie zmienione lub nowe przepisy weszły w życie z dniem 23 września 2015 r., tzn. z chwilą wejścia w życie ustawy nowelizującej ustawę o rachunkowości. Jedynie przepisy dotyczące prowadzeni uproszczonej ewidencji przychodów i kosztów wejdą w życie dopiero z dniem 1 stycznia 2016 r. i będą miały, podobnie jak pozostałe przepisy, zastosowanie do sprawozdań finansowych sporządzanych za rok obrotowy rozpoczynający się z dniem 1 stycznia 2016 r. lub później.

Ważne!

1. Przepisy ustawy o rachunkowości, w brzmieniu nadanym powyższą nowelizacją mają zastosowanie po raz pierwszy do sprawozdań sporządzonych za rok obrotowy rozpoczynający się od 1 stycznia 2016 r. lub później.
2. Jednostki mogą jednak zastosować znowelizowane przepisy ustawy o rachunkowości do sprawozdań sporządzonych za rok obrotowy kończący się po dniu wejścia w życie ustawy zmieniającej, tzn. po 23 września 2015 r.

Zmiany w ustawie o rachunkowości	
Przepisy obowiązujące do 22 września 2015 r.	Zmienione i nowe przepisy obowiązujące po 23 września 2015 r.
1. Zmiany definicji pozostałych kosztów i przychodów operacyjnych oraz zysków i strat nadzwyczajnych (art. 3 ust. 1 pkt 32 i 33 u.o.r.)	
Przed 23 września 2015 r. jednostki wykazywały oprócz pozostałych kosztów i przychodów operacyjnych również straty i zyski nadzwyczajne.	W art. 3 ust. 1 pkt 32 u.o.r. zmieniona została definicja pozostałych przychodów i kosztów operacyjnych poprzez dodanie lit. j obejmującej koszty i przychody związane ze zdarzeniami losowymi. Wiąże się to z wyeliminowaniem, dla jednostek innych niż banki i ubezpieczyciele

	<p>kategori zysków i strat nadzwyczajnych oraz wykazywaniem tych zdarzeń w grupie pozostałych kosztów i przychodów operacyjnych w sprawozdaniach finansowych za rok obrotowy rozpoczynający się z dniem 1 stycznia 2016 r. lub później.</p> <p>W związku z tym zmieniony został wzór rachunku zysków i strat dla jednostek nie będących bankami, zakładami ubezpieczeń, zakładami reasekuracji oraz spółdzielczymi kasami oszczędnościowo-kredytowymi, poprzez wyeliminowanie segmentu zysków i strat nadzwyczajnych.</p>
2. Zmiany definicji dotyczących jednostek powiązanych	
Znaczący wpływ na jednostkę (art. 3 ust. 1 pkt 36 u.o.r.)	
<p>Obowiązujący do 22 września 2015 r. przepis definiujący znaczący wpływ na jednostkę nie wiele różnił się od wersji obowiązującej po zmianach.</p>	<p>Zmieniony został art. 3 ust. 1 pkt 36 u.o.r. definiujący „znaczący wpływ na inną jednostkę”. Ustawodawca przyjął, że posiadanie nie mniej niż 20% głosów w organie stanowiącym jednostki jest równoznaczne z wywieraniem znaczącego wpływu. Zasady liczenia praw głosu na potrzeby pkt 36 lit. f zostały określone w dodanym do art. 3 nowym ust. 1f u.o.r.</p>
Jednostka dominująca (art. 3 ust. 1 pkt 37 u.o.r.)	
<p>Obowiązująca do 22 września 2015 r. definicja jednostki dominującej była zbliżona do obecnie obowiązującej.</p>	<p>Zmieniony został art. 3 ust. 1 pkt 37 u.o.r. definiujący „jednostkę dominującą”. Wprowadzona została nowa lit. e wymieniająca jednostkę „będącą udziałowcem jednostki zależnej i uprawnioną do kierowania polityką finansową i operacyjną tej jednostki zależnej, na podstawie umowy zawartej z tą jednostką zależną albo statutu lub umowy tej jednostki zależnej”. Ponadto wprowadzone zostały zmiany o charakterze redakcyjnym do pozostałych punktów wymienionego przepisu.</p>
Zaangażowanie w kapitale (art. 3 ust. 1 pkt 37d u.o.r.)	
<p>Do czasu nowelizacji ustawy „zaangażowanie w kapitale” dla potrzeb rachunkowości nie miało określenia ustawowego.</p>	<p>Wprowadzony został nowy art. 3 ust. 1 pkt 37d u.o.r. definiujący zaangażowanie w kapitale jako jakikolwiek udział w kapitale</p>

	innej jednostki, mający charakter trwałego powiązania
Znaczący inwestor (art. 3 ust. 1 pkt 38 u.o.r.)	
Przepis w poprzedniej wersji zawierał szereg szczegółowych uwarunkowań, a przez to wydawał się trudniejszy w odbiorze.	Zmieniono art. 3 ust. 1 pkt 38 u.o.r. definiujący znaczącego inwestora jako jednostkę będącą spółką handlową lub przedsiębiorstwem państwowym, która posiada zaangażowanie w kapitale innej jednostki i wywiera znaczący wpływ na tę jednostkę.
Jednostka stowarzyszona i jednostki powiązane (art. 3 ust. 1 pkt 41 i 43 u.o.r.)	
Obowiązująca przed nowelizacją definicja jednostki stowarzyszonej nie obejmowała zaangażowania w jej kapitale, które powinien posiadać znaczący inwestor.	Zmieniony został art. 3 ust. 1 pkt 41 u.o.r. definiujący jednostkę stowarzyszona oraz art. 3 ust. 1 pkt 43 u.o.r. definiujący jednostki powiązane . Zmiany są stosunkowo niewielkie. Uproszczona została definicja jednostek powiązanych, jako że są to dwie lub więcej jednostek wchodzących w skład danej grupy kapitałowej.
3. Definicja jednostek mikro	
Do 22 września 2015 r. art. 3 ust. 1a pkt 1 u.o.r. zawierał zastrzeżenie, że do jednostek mikro nie zalicza się jednostek, o których mowa w art. 2 ust. 1 pkt 3 u.o.r., jednostek zamierzających ubiegać się albo ubiegających się o zezwolenie na wykonywanie działalności na podstawie przepisów, o których mowa w art. 2 ust. 1 pkt 3 u.o.r., oraz jednostek sektora finansów publicznych.	Wyłączenia z jednostek mikro określone do tej pory w art. 3 ust. 1a pkt 1 u.o.r. zostały przeniesione do nowo wprowadzonego art. 3 ust. 1e u.o.r.
4. Wprowadzenie do ustawy definicji jednostek małych	
Do 22 września w ustawie o rachunkowości nie było definicji jednostki małej. Obowiązujące przed nowelizacją progi pozwalające na sporządzanie sprawozdania finansowego w formie uproszczonej były niższe i w dodatku określone w walucie euro (2,5 mln euro w odniesieniu do sumy aktywów i 5 mln euro w odniesieniu do przychodów, które dodatkowo obejmowały również przychody z operacji finansowych).	Z dniem 23 września 2015 r. dodany został art. 3 ust. 1c u.o.r. definiujący jednostki małe , które mogą korzystać z pewnych uproszczeń przy prowadzeniu rachunkowości. Obecnie za małą jednostkę należy uznać jednostkę, która w roku obrotowym, za który sporządza sprawozdanie finansowe, oraz w roku poprzedzającym ten rok obrotowy, a w przypadku jednostek rozpoczynających działalność albo prowadzenie ksiąg rachunkowych w sposób określony u.o.r. - w roku obrotowym, w którym rozpoczęły

	<p>działalność lub prowadzenie ksiąg rachunkowych, nie przekroczyły co najmniej dwóch z następujących trzech wielkości:</p> <ul style="list-style-type: none"> – 17 mln zł – suma aktywów bilansu, – 34 mln zł – suma przychodów netto ze sprzedaży towarów i produktów za rok obrotowy, – 50 osób – średnioroczne zatrudnienie w przeliczeniu na pełne etaty. <p>Wprowadzony do ustawy przepis, zawiera poza tym kilka dodatkowych warunków, umożliwiających zakwalifikowanie jednostki do kategorii „jednostek małych”, m.in. wymóg, aby organ zatwierdzający podjął decyzję w sprawie sporządzania sprawozdania finansowego z zastosowaniem art. 46 ust. 5 pkt 5, art. 47 ust. 4 pkt 5, art. 48 ust. 4, art. 48a ust. 4, art. 48b ust. 5 lub art. 49 ust. 5 u.o.r. Decyzji tej nie może podjąć kierownik jednostki, który odpowiada za prowadzenie rachunkowości.</p> <p>Dalsze uwarunkowania dla jednostek małych zawiera przepis art. 3 ust. 1d u.o.r.</p>
<p>5. Wyłączenia z kategorii jednostek mikro oraz jednostek małych</p>	
<p>Przed nowelizacją ustawy przepis ten dotyczył wyłącznie jednostek mikro</p>	<p>W myśl dodanego art. 3 ust. 1e u.o.r. do kategorii jednostek mikro oraz jednostek małych nie zalicza się:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) jednostek organizacyjnych działających na podstawie Prawa bankowego, przepisów o obrocie papierami wartościowymi, przepisów o funduszach inwestycyjnych, przepisów o działalności ubezpieczeniowej i reasekuracyjnej, przepisów o spółdzielczych kasach oszczędnościowo-kredytowych lub przepisów o organizacji i funkcjonowaniu funduszy emerytalnych, bez względu na wielkość przychodów, 2) jednostek zamierzających ubiegać się albo ubiegających się o zezwolenie na wykonywanie działalności na podstawie powyższych przepisów, 3) emitentów papierów wartościowych

	<p>dopuszczonych, emitentów zamierzających ubiegać się lub ubiegających się o ich dopuszczenie do obrotu na jednym z rynków regulowanych Europejskiego Obszaru Gospodarczego,</p> <p>4) emitentów papierów wartościowych dopuszczonych do obrotu w alternatywnym systemie obrotu,</p> <p>5) krajowych instytucji płatniczych,</p> <p>6) instytucji pieniądza elektronicznego,</p> <p>7) jednostek sektora finansów publicznych.</p>
6. Doprecyzowanie zasady liczenia głosów	
<p>Dotychczasowe przepisy u.o.r. nie określały w sposób kompleksowy zasad liczenia praw głosu oraz praw powoływania i odwoływania należących do dowolnej innej jednostki zależnej, a także praw należących do osób działających w imieniu własnym, ale na rzecz jednostki dominującej lub innej jednostki zależnej</p>	<p>Z dniem 23 września 2015 r. wprowadzony został w art. 3 ust. 1g u.o.r., w myśl którego, na potrzeby art. 3 ust. 1 pkt 36 lit. f oraz pkt 37 lit. a, b i d u.o.r. łączne prawa głosu udziałowców w jednostce zależnej są pomniejszane o prawa głosu związane z udziałami posiadanymi przez tę jednostkę zależną, jej jednostkę zależną lub osobę działającą w imieniu własnym, ale na rzecz tych jednostek.</p>
7. Zmiana zasad przeliczania wielkości wyrażonych w euro	
<p>Do czasu zmiany przepisu obowiązywało przeliczanie wg średniego kursu NBP na dzień 30 września roku poprzedzającego rok obrotowy.</p>	<p>Po zmianie art. 3 ust. 3 u.o.r. wyrażone w euro wielkości, o których mowa w ust. 1a pkt 3 oraz w art. 2 ust. 1 pkt 2 i ust. 2 (dotyczy to kwot 1.200.000 i 2.000.000 euro), przelicza się na walutę polską po średnim kursie ogłoszonym przez Narodowy Bank Polski, na pierwszy dzień roboczy października roku poprzedzającego rok obrotowy.</p> <p>Zmienione przepisy mają zastosowanie po raz pierwszy do przeliczenia na walutę polską przychodów osiągniętych w 2015 r.</p>
8. Zmiana zasad wykazywania leasingu finansowego w księgach rachunkowych	
<p>Przed zmianą art. 3 ust. 6 u.o.r., możliwość kwalifikacji umów, o których mowa w ust. 4, według zasad określonych w przepisach podatkowych oraz nie stosowanie przepisów ust. 4 i 5 dotyczyła jednostek, których roczne sprawozdanie finansowe nie podlegało obowiązkowi badania i ogłoszenia w myśl art.</p>	<p>Po nowelizacji art. 3 ust. 6 u.o.r., kwalifikacja umów leasingowych według przepisów podatkowych oraz stosowanie uproszczeń zostało umożliwione jednostkom, które za poprzedni rok obrotowy nie przekroczyły, co najmniej dwóch z następujących trzech wielkości:</p>

64 ust. 1 u.o.r.	<p>1) 17.000.000 zł - w przypadku sumy aktywów bilansu na koniec roku obrotowego,</p> <p>2) 34.000.000 zł - w przypadku przychodów netto ze sprzedaży towarów i produktów za rok obrotowy,</p> <p>3) 50 osób - w przypadku średniorocznego zatrudnienia w przeliczeniu na pełne etaty oraz jednostki samorządu terytorialnego, z wykluczeniem jednostek które nie mogą być uznane za jednostki mikro i jednostki małe ze względów wymienionych w ust. 1e art. 3 u.o.r.</p>
<p>9. Dodatkowe warunki uznania, że sprawozdanie finansowe przedstawia rzetelnie i jasno sytuację majątkową, finansową oraz wynik finansowy jednostki (art. 4)</p>	
<p>Do 22 września nie obowiązywał art. 4 ust. 1a u.o.r. Wyrażona w nim zasada była jednak zazwyczaj w praktyce uwzględniana bez ustawowego nakazu. Nie było jednak podstawy prawnej, by jednostka mogła nie stosować bezwzględnie obowiązującego przepisu (por. art. 4 ust. 1b u.o.r.) powołując się na fakt, że przepis ten nie pozwala na rzetelne i jasne przedstawienie sytuacji majątkowej i finansowej oraz wyniku finansowego.</p>	<p>W art. 4 dodany został przepis ust. 1a, który wprowadził obowiązek przedstawienia w informacji dodatkowej wszelkich informacji koniecznych do spełnienia obowiązku rzetelnego i jasnego przedstawienia sytuacji majątkowej i finansowej oraz wyniku finansowego jednostki w jej sprawozdaniu finansowym,</p> <p>W art. 4 dodany został również ust. 1b, stwarzający formalnie możliwość nie stosowania przepisu ustawy, jeżeli przepis ten nie pozwoliłby na rzetelne i jasne przedstawienie sytuacji majątkowej i finansowej oraz wyniku finansowego. Taka konieczność może wystąpić jednak w sytuacji wyjątkowej. Wówczas, w informacji dodatkowej należy uzasadnić przyczyny niezastosowania danego przepisu oraz określić wpływ, jaki wywarło to na obraz sytuacji majątkowej i finansowej oraz wynik finansowy jednostki.</p>
<p>10. Sprecyzowanie, na czym polega zasada istotności pozwalająca na stosowanie pewnych uproszczeń, w wyniku których pominięte zostały informacje nie istotne</p>	
<p>Do czasu nowelizacji, w u.o.r. nie było przepisu precyzującego, które informacje należy uznać za istotne. Pomimo tego, wyrażone w nim zasada była zazwyczaj stosowana przez jednostki sporządzające</p>	<p>Nowy przepis art. 4 ust. 4a u.o.r. nakazuje kierować się przy stosowaniu u.o.r. zasadą istotności, jednocześnie precyzując, że należy uznać za istotne te informacje, gdy ich pominięcie lub zniekształcenie może</p>

<p> sprawozdania finansowe, zwłaszcza te, których sprawozdania finansowe podlegały obligatoryjnemu badaniu.</p>	<p>wpływać na decyzje podejmowane na ich podstawie przez użytkowników sprawozdań. Dodano ponadto, że nie można uznać poszczególnych pozycji za nieistotne, jeżeli wszystkie nieistotne pozycje o podobnym charakterze łącznie uznaje się za istotne.</p>
<p>11. Rozszerzenie wymogów dotyczących kierownika jednostki oraz organu nadzorującego w stosunku do „jakości” innych sprawozdań niż roczne jednostkowe sprawozdanie finansowe jednostki</p>	
<p>Przed nowelizacją art. 4a u.o.r. formalnie nie obejmował skonsolidowanego sprawozdania finansowego, sprawozdania z działalności oraz sprawozdania z działalności grupy kapitałowej, stanowiąc, by sprawozdanie finansowe spełniało wymagania przewidziane w ustawie o rachunkowości.</p>	<p>Po nowelizacji art. 4a u.o.r. kierownik jednostki oraz członkowie rady nadzorczej lub innego organu nadzorującego jednostki są zobowiązani do zapewnienia, aby sprawozdanie finansowe oraz skonsolidowane sprawozdanie finansowe, sprawozdanie z działalności oraz sprawozdanie z działalności grupy kapitałowej spełniały wymagania przewidziane w ustawie (nie tylko w tej ustawie, czyli w u.o.r.). Może to dotyczyć np. przepisów k.s.h. i innych ustaw.</p>
<p>12. Określenie sposobu odniesienia skutków zmiany przyjętych zasad rachunkowości</p>	
<p>Art. 8 u.o.r. dotyczący zasady istotności i dopuszczalnych odstępstw od zasady ciągłości obowiązywał do czasów omawianej nowelizacji i będzie obowiązywać w prawie niezmienionej formie.</p>	<p>W art. 8 ust. 2 u.o.r. zostało dodane zdanie czwarte stanowiące, że skutki zmiany przyjętych zasad (polityki) rachunkowości należy odnosić na kapitał (fundusz) własny i wykazywać jako zysk (stratę) z lat ubiegłych. Przepis ten może być różnie rozumiany. Jak należy sądzić, dotyczy on odniesienia skutków przeliczenia, danych porównawczych, wykazywanych w sprawozdaniu finansowych wg zmienionych zasad, aby były one porównywalne.</p>
<p>13. Zmiana zasad „wylączenia” ze stosowania przepisów o szczególnych zasadach uznawania, metodach wyceny, zakresie ujawniania i sposobu prezentacji instrumentów finansowych</p>	
<p>Dotychczas przepisów rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 12 grudnia 2001 r. w sprawie szczegółowych zasad uznawania, metod wyceny, zakresu ujawniania i sposobu prezentacji instrumentów finansowych - dalej</p>	<p>Z dniem 23 września 2015 r. dodany został art. 28b ust. 1 u.o.r., stanowiący, że jednostki, które za poprzedni rok obrotowy nie przekroczyły, co najmniej dwóch z następujących trzech wielkości:</p>

<p>r.i.f. - mogły nie stosować jednostki, których sprawozdania finansowe nie podlegały obowiązkowemu badaniu zgodnie z art. 64 ust. 1 u.o.r., jeżeli nie wywierało to istotnie ujemnego wpływu na realizację obowiązku, o którym mowa w art. 4 ust. 1 u.o.r. Zwolnienie ze stosowania wynikało z § 2 ust. 2 r.i.f. co w pewnym sensie było nielogiczne, bo jak mogła stosować ten przepis jednostka, która nie stosowała całego rozporządzenia?</p>	<p>1) 17.000.000 zł - w przypadku sumy aktywów bilansu na koniec roku obrotowego, 2) 34.000.000 zł - w przypadku przychodów netto ze sprzedaży towarów i produktów za rok obrotowy, 3) 50 osób - w przypadku średniorocznego zatrudnienia w przeliczeniu na pełne etaty</p> <p>- mogą nie stosować przepisów wydanych na podstawie art. 81 ust. 2 pkt 4 u.o.r. – tzn. r.i.f. Należy zaznaczyć, że obecne warunki zwolnienia mogą się okazać łatwiejsze do zastosowania niż warunki poprzednie.</p>
<p>14. Zmiany dot. czasu (okresu) odpisywania kosztów zakończonych prac rozwojowych</p>	
<p>Przed nowelizacją art. 33 ust. 3 u.o.r. określał, iż okres dokonywania odpisów kosztów prac rozwojowych nie może przekraczać 5 lat.</p>	<p>Po zmianie art. 33 ust. 3 u.o.r. koszty zakończonych prac rozwojowych na własne potrzeby jednostki, należy odpisywać przez okres ekonomicznej użyteczności rezultatów tych prac, a jeżeli w wyjątkowych przypadkach nie można wiarygodnie oszacować tego okresu, to okres dokonywania odpisów nie może przekraczać 5 lat.</p> <p>Oznacza to, że jeżeli na podstawie oszacowania okresu ekonomicznej użyteczności rezultatów prac rozwojowych, okres ekonomicznej użyteczności ich efektów przekraczać będzie 5 lat, to jednostka może rozłożyć odpisy na ten dłuższy okres.</p>
<p>15. Możliwość odstąpienia od ustalania aktywów i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego</p>	
<p>Przed nowelizacją art. 37 ust. 10 u.o.r. umożliwiał odstąpienie od ustalania aktywów i rezerw z tytułu podatku dochodowego tym jednostkom, których roczne sprawozdania finansowe nie podlegały obowiązkowi badania i ogłoszenia w myśl art. 64 ust. 1 u.o.r.</p>	<p>Po zmianie art. 37 ust. 10 u.o.r. odstąpić od ustalania aktywów i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego mogą te jednostki, które za poprzedni rok obrotowy nie przekroczyły, co najmniej dwóch z następujących trzech wielkości:</p> <ul style="list-style-type: none"> - 17.000.000 zł - w przypadku sumy aktywów bilansu na koniec roku obrotowego, - 34.000.000 zł - w przypadku przychodów netto ze sprzedaży towarów i produktów za rok obrotowy, - 50 osób - w przypadku średniorocznego

	zatrudnienia w przeliczeniu na pełne etaty. Przepisu tego nie stosuje się do jednostek, o których mowa w art. 3 ust. 1e pkt 1-6 u.o.r.
16. Składowe wyniku finansowego netto innych jednostek niż banki, zakłady ubezpieczeń i zakłady reasekuracji	
Przed nowelizacją art. 42 ust. 2 u.o.r. obejmował wyeliminowane w wyniku zmiany w u.o.r. zyski i straty nadzwyczajne oraz ograniczał się wyłącznie do wyeliminowania z przychodów ze sprzedaży podatku od towarów i usług.	Po zmianie art. 42 ust. 2 u.o.r. z wyniku działalności operacyjnej należy oprócz VAT dodatkowo wyeliminować inne podatki bezpośrednio związane z obrotem. Nie uwzględnia się w nim również wyniku zdarzeń nadzwyczajnych.
17. Zmiana czasokresu dokonywania odpisów amortyzacyjnych od wartości firmy	
Przed zmianą ustawy art. 42 ust. 10 u.o.r. stanowił, że od wartości firmy jednostka może dokonywać odpisów amortyzacyjnych w okresie nie dłuższym niż 5 lat, dając jednak w uzasadnionych przypadkach kierownikowi jednostki możliwość wydłużenia tego okresu do lat 20. Wydłużenie okresu amortyzacji należało podać w informacji dodatkowej wraz z jego uzasadnieniem. Odpisów amortyzacyjnych należało dokonywać metodą liniową i zaliczać je do pozostałych kosztów operacyjnych.	Po nowelizacji ustawy zmieniony przepis art. 44b ust. 10 u.o.r. stanowi, że od wartości firmy jednostka dokonuje odpisów amortyzacyjnych przez okres jej ekonomicznej użyteczności i jednocześnie zastrzega, że jeżeli nie można wiarygodnie oszacować okresu ekonomicznej użyteczności, to okres dokonywania odpisów amortyzacyjnych od wartości firmy nie może być dłuższy niż 5 lat. Podobnie jak poprzednio, odpisów amortyzacyjnych należy dokonywać metodą liniową i zaliczać je do pozostałych kosztów operacyjnych.
18. Zmiany dotyczące sporządzania sprawozdań finansowych	
Bilans	
Przed 23 września 2015 r. art. 46 ust. 5 u.o.r. nie dotyczył jednostek małych, oraz nie zawierał w pkt 4 zastrzeżenia, że chodzi o jednostki mikro, sporządzające uproszczony bilans.	W myśl zmienionego art. 46 ust. 5 pkt 5 u.o.r. bilans powinien zawierać informacje w zakresie ustalonym dla jednostek małych sporządzających uproszczony bilans - w załączniku nr 5 do u.o.r.
Rachunek zysków i strat	
Przed 23 września 2015 r. art. 47 ust. 4 u.o.r. nie dotyczył jednostek małych, oraz nie zawierał w pkt 4 zastrzeżenia, że chodzi o jednostki mikro, sporządzające uproszczony rachunek zysków i strat.	W myśl zmienionego art. 47 ust. 4 pkt 5 u.o.r. rachunek zysków i strat powinien zawierać informacje w zakresie ustalonym dla jednostek małych sporządzających uproszczony rachunek zysków i strat - w załączniku nr 5 do u.o.r., w wariantach kalkulacyjnym albo porównawczym, zależnie

	od wyboru dokonanego przez kierownika jednostki.
Informacja dodatkowa	
Przed nowelizacją ustawy do 22 września 2015 r. art. 48 u.o.r. nie zawierał ust. 4.	Do art. 48 u.o.r. dodany został ust. 4 mówiący, że zakres informacji dodatkowej dla jednostek małych sporządzających uproszczoną informację dodatkową określa załącznik nr 5 do u.o.r. Jednostka mała, która nie sporządza uproszczonej informacji dodatkowej powinna sporządzić informację dodatkową w zakresie nie mniejszym niż określony w załączniku nr 5 do u.o.r., czyli w zasadzie może ograniczyć się do podania wymienionych tam informacji.
Zwolnienie ze sporządzania rachunku przepływów pieniężnych oraz zestawienia zmian w kapitale własnym	
Przed 23 września 2015 r. analogiczne zwolnienie obejmowało jedynie jednostki mikro, ponieważ „jednostki małe” nie były jeszcze zdefiniowane. Podział na jednostki większe i mniejsze przebiegał na innej linii podziału, a mianowicie podlegające obligatoryjnemu badaniu i nie podlegające.	W myśl art. 48a ust. 4 i art. 48b ust. 5 u.o.r. jednostki małe mogą nie sporządzać zestawienia zmian w kapitale (funduszu) własnym oraz rachunku przepływów pieniężnych.
19. Rozszerzenie obowiązków związanych ze sporządzaniem sprawozdania z działalności jednostki (art. 49 u.o.r.)	
Przed nowelizacją u.o.r. obowiązek sporządzenia sprawozdania z działalności dotyczył mniejszej liczby jednostek. Przepis art. 49 ust. 5 u.o.r. nakazywał podanie informacji o nabyciu udziałów (akcji) własnych, a w szczególności celu ich nabycia, liczbie i wartości nominalnej, ze wskazaniem, jaką część kapitału zakładowego reprezentują, cenie nabycia oraz cenie sprzedaży tych udziałów (akcji) w przypadku ich zbycia.	Obecnie, obowiązek sporządzania sprawozdania z działalności objął również te spółki jawne i komandytowe, których wszystkimi współnikami ponoszącymi nieograniczoną odpowiedzialność są spółki kapitałowe, spółki komandytowo-akcyjne lub spółki z innych państw o podobnej do tych spółek formie prawnej (zmiana art. 49 ust. 1 u.o.r.). Ponadto, zmieniono art. 49 ust. 5 u.o.r., który obecnie mówi, że sprawozdanie z działalności powinno obejmować w szczególności, m.in. informacje o udziałach własnych , w tym: a) o przyczynie nabycia udziałów własnych dokonanego w roku obrotowym, b) liczbie i wartości nominalnej nabytych oraz zbytych w roku obrotowym udziałów, a w

	<p>przypadku braku wartości nominalnej - ich wartości księgowej, jak też części kapitału podstawowego, którą te udziały reprezentują,</p> <p>c) w przypadku nabycia lub zbycia odpłatnego – informację o równowartości tych udziałów,</p> <p>d) liczbie i wartości nominalnej wszystkich udziałów nabytych i zatrzymanych, a w razie braku wartości nominalnej - wartości księgowej, jak również części kapitału podstawowego, którą te udziały reprezentują.</p> <p>Obowiązek podawania informacji o stosowaniu zasad ładu korporacyjnego przez emitenta, którego papiery wartościowe zostały dopuszczone do obrotu na jednym z rynków regulowanych Europejskiego Obszaru Gospodarczego został przeniesiony do przepisu art. 49 ust. 2a u.o.r.</p> <p>Jednostka mała która ma obowiązek sporządzania sprawozdania z działalności ponieważ zaliczona jest do jednej z kategorii jednostek wymienionych w art. 49 ust. 1 u.o.r., może nie sporządzać sprawozdania z działalności, pod warunkiem że w informacji dodatkowej przedstawi informacje dotyczące nabycia udziałów własnych, o których mowa w art. 49 ust. 2 pkt 5 u.o.r.</p> <p>Dodany został również przepis zwalniający jednostkę małą, od wykazywania w sprawozdaniu z działalności wskaźników niefinansowych oraz informacji dotyczących zagadnień środowiska naturalnego i zatrudnienia, o których mowa w art. 49 ust. 3 u.o.r..</p>
<p>20. Uchylenie dotychczasowych przepisów pozwalających na sporządzanie sprawozdań finansowych w formie uproszczonej</p>	
<p>Po raz ostatni jednostki nie przekraczające dwóch z trzech wielkości określonych w art. 50 ust. 2 u.o.r. mogą sporządzić uproszczone sprawozdanie finansowe za rok obrotowy rozpoczęty przed dniem 1 stycznia 2016 r.</p>	<p>W związku z wprowadzeniem do u.o.r. kategorii jednostek mikro oraz jednostek małych dla których zakres informacji określony został w załączniku nr 4 i 5 do u.o.r., uchylone zostały dotychczasowe postanowienia art. 50 ust. 2 u.o.r. odnoszące</p>

	się do możliwości sporządzania przez jednostki nie osiągające dwóch z trzech podanych w tym przepisie wielkości sprawozdań finansowych w formie uproszczonej.
21. Zmiany w zakresie skonsolidowanego sprawozdania finansowego	
Obowiązujący do 22 września 2015 r. art. 55 u.o.r. nie wiele różnił się od jego obecnej wersji.	W odniesieniu do obowiązku sporządzania skonsolidowanego sprawozdania i jego zakresu (art. 55 u.o.r.) zostały wprowadzone stosunkowo niewielkie zmiany, w zasadzie, o charakterze redakcyjnym. Istotne znaczenie, dla ograniczenia pracy może mieć znaczenie przepis mówiący, że sprawozdanie z działalności grupy kapitałowej można sporządzić łącznie ze sprawozdaniem z działalności jednostki dominującej jako jedno sprawozdanie.
22. Zwolnienia z konsolidacji	
Nowe kryteria dotyczące sumy bilansowej oraz przychodów upoważniające do nie sporządzania sprawozdania skonsolidowanego	
Zgodnie z obowiązującym do 22 września 2015 r. art. 56 ust. 1 u.o.r. jednostka dominująca mogła nie sporządzać skonsolidowanego sprawozdania finansowego, jeżeli na dzień bilansowy roku obrotowego oraz na dzień bilansowy roku poprzedzającego rok obrotowy łączne dane jednostki dominującej oraz wszystkich jednostek zależnych każdego szczebla bez dokonywania wyłączeń konsolidacyjnych, o których mowa w art. 60 ust. 2 i 6 u.o.r., spełniały co najmniej dwa z następujących warunków: 1) łączne średnioroczne zatrudnienie w przeliczeniu na pełne etaty wyniosło nie więcej niż 250 osób, 2) łączna suma bilansowa w walucie polskiej nie przekroczyła równowartości 7.500.000 euro, 3) łączne przychody netto ze sprzedaży produktów i towarów oraz operacji finansowych w walucie polskiej nie	Po nowelizacji art. 56 ust. 1 u.o.r. jednostka dominująca będzie mogła nie sporządzać skonsolidowanego sprawozdania finansowego, jeżeli na dzień bilansowy roku obrotowego oraz na dzień bilansowy roku poprzedzającego rok obrotowy łączne dane jednostki dominującej oraz wszystkich jednostek zależnych każdego szczebla: 1) przed dokonaniem wyłączeń konsolidacyjnych, o których mowa w art. 60 ust. 2 i 6 u.o.r., nie przekroczyły co najmniej dwóch z następujących trzech wielkości: a) 38.400.000 zł - w przypadku sumy aktywów bilansu na koniec roku obrotowego, b) 76.800.000 zł - w przypadku przychodów netto ze sprzedaży towarów i produktów za rok obrotowy, c) 250 osób - w przypadku średniorocznego zatrudnienia w przeliczeniu na pełne etaty; 2) po dokonaniu wyłączeń konsolidacyjnych, o których mowa w art. 60 ust. 2 i 6 u.o.r., nie przekroczyły co najmniej dwóch z

przekroczyły równowartości 15.000.000 euro.	<p>następujących trzech wielkości:</p> <p>a) 32.000.000 zł - w przypadku sumy aktywów bilansu na koniec roku obrotowego,</p> <p>b) 64.000.000 zł - w przypadku przychodów netto ze sprzedaży towarów i produktów za rok obrotowy,</p> <p>c) 250 osób - w przypadku średniorocznego zatrudnienia w przeliczeniu na pełne etaty.</p>
Możliwość utraty zwolnienia (art. 56 ust. 1a u.o.r.)	
Do 22 września 2015 r. u.o.r. nie zawierała przepisów określających zasady utraty zwolnienia ze sporządzania sprawozdania skonsolidowanego.	Został dodany nowy przepis art. 56 ust. 1a u.o.r. który stanowi, że jednostka dominująca, która jest zwolniona ze sporządzania skonsolidowanego sprawozdania finansowego na podstawie art. 56 ust. 1 pkt 1 lub 2 u.o.r., traci to prawo, jeżeli na dzień bilansowy roku obrotowego oraz na dzień bilansowy roku poprzedzającego rok obrotowy przekroczyła dwie z określonych w art. 56 ust. 1 pkt 1 lub 2 u.o.r. wielkości, ze skutkiem dla bieżącego roku obrotowego.
Zmiana warunków umożliwiających niesporządzanie skonsolidowanego sprawozdania finansowego przez jednostkę dominującą niższego szczebla	
	Zmienione zostały warunki umożliwiające niesporządzanie skonsolidowanego sprawozdania finansowego przez jednostkę dominującą niższego szczebla (zmiana ust. 2 i 4 oraz dodanie ust. 2a, 2b i 5 w art. 56 u.o.r.
23. Zmiany dotyczące możliwości wyłączenia jednostek z konsolidacji	
	<p>Wprowadzony został nowy pkt 3 do art. 57 u.o.r. umożliwiający nieobejmowanie konsolidacją jednostki zależnej, jeżeli bez ponoszenia niewspółmiernie wysokich kosztów lub bez zbędnej zwłoki nie można uzyskać informacji niezbędnych do sporządzenia skonsolidowanego sprawozdania finansowego, przy czym może mieć to zastosowanie w wyjątkowych przypadkach, które zostaną odpowiednio udokumentowane.</p> <p>Poza tym, w pkt 2 dodano, że ograniczenia w sprawowaniu kontroli nad jednostką zależną mają mieć poważny i długoterminowy</p>

	charakter.
24. Zmiany dotyczące metod konsolidacji	
Dotychczasowe przepisy dotyczące stosowanych metod konsolidacji zostały utrzymane i tylko w niewielkim stopniu uległy zmianie.	<p>W odniesieniu do przepisów art. 59, 60 (dot. metody pełnej), 61 (dot. metody proporcjonalnej) i 63 u.o.r. (dot. metody praw własności) ustawodawca wprowadził jedynie niewielkie zmiany w art. 59 u.o.r.</p> <p>Wprowadzony został nowy art. 59 ust. 2a u.o.r. mówiący, że jeżeli wspólnik jednostki współzależnej będący jednostką dominującą sporządzającą skonsolidowane sprawozdanie finansowe wykazuje jednostki współzależne przy zastosowaniu metody proporcjonalnej, to przepisy art. 56 ust. 3, art. 57 i 58 u.o.r. stosuje się odpowiednio.</p> <p>W art. 59 ust. 5 u.o.r. doprecyzowano, iż w przypadku gdy jednostki stowarzyszone sporządzają skonsolidowane sprawozdania finansowe, to metodę praw własności stosuje się do aktywów netto wykazanych w ich skonsolidowanych sprawozdaniach finansowych.</p>
25. Sprawozdanie z płatności na rzecz administracji publicznej	
Do czasu nowelizacji u.o.r. sprawozdanie z płatności na rzecz administracji publicznej nie było sporządzane.	<p>Celem wprowadzenia obowiązku sporządzania sprawozdania z płatności na rzecz administracji publicznej jest zapewnienie większej przejrzystości dokonywanych płatności na rzecz administracji publicznych w krajach, w których jednostka prowadzi wymienione w przepisach rozdziału 6a u.o.r. rodzaje działalności.</p> <p>Sprawozdanie z płatności będzie sporządzać na dzień bilansowy, wraz ze sprawozdaniem finansowym, jednostka działająca w przemyśle wydobywczym lub jednostka zajmująca się wyrębem lasów pierwotnych, jeżeli jest:</p> <p>1) jednostką, o której mowa w art. 3 ust. 1e pkt 1-6 u.o.r., będącą spółką kapitałową, spółką komandytowo-akcyjną lub taką spółką jawną lub komandytową, której wszystkimi</p>

	<p>wspólnikami ponoszącymi nieograniczoną odpowiedzialność są spółki kapitałowe, spółki komandytowo-akcyjne lub spółki z innych państw o podobnej do tych spółek formie prawnej, lub</p> <p>2) spółką kapitałową, spółką komandytowo-akcyjną lub taką spółką jawną lub komandytową, której wszystkimi wspólnikami ponoszącymi nieograniczoną odpowiedzialność są spółki kapitałowe, spółki komandytowo-akcyjne lub spółki z innych państw o podobnej do tych spółek formie prawnej, pod warunkiem że w roku obrotowym, za który sporządza sprawozdanie finansowe, oraz w roku poprzedzającym ten rok przekracza co najmniej dwie z następujących trzech wielkości:</p> <p>a) 85.000.000 zł - w przypadku sumy aktywów bilansu na koniec roku obrotowego,</p> <p>b) 170.000.000 zł - w przypadku przychodów netto ze sprzedaży towarów i produktów za rok obrotowy,</p> <p>c) 250 osób - w przypadku średniorocznego zatrudnienia w przeliczeniu na pełne etaty - oraz jeżeli pojedyncza płatność lub suma płatności powiązanych dokonanych przez tę jednostkę stanowiła w roku obrotowym co najmniej równowartość kwoty 424.700 zł.</p> <p>W sprawozdaniu z płatności wykazywane są, w odniesieniu do danego roku obrotowego, informacje wymienione w art. 63f ust. 2 u.o.r. z uwzględnieniem zastrzeżeń podanych w ust. 3, 4, 5.</p> <p>Jednostka zobowiązana do sporządzenia sprawozdania z płatności, będąca jednostką dominującą ma obowiązek sporządzenia skonsolidowanego sprawozdania z płatności na warunkach określonych w rozdziale 6a u.o.r.</p>
<p>26. Rozszerzenie zakresu jednostek zobowiązanych do badania sprawozdań finansowych</p>	
<p>Do czasu nowelizacji u.o.r. krajowe instytucje</p>	<p>Do art. 64 ust. 1 u.o.r. dodany został pkt 2b</p>

<p>płatnicze i instytucje pieniądza elektronicznego nie były wymienione w art. 64 ust. 1 u.o.r. jako jednostki podlegające obowiązkowemu badaniu.</p>	<p>rozszerzający zakres jednostek kontynuujących działalność, zobowiązanych do badania sprawozdań finansowych o krajowe instytucje płatnicze i instytucje pieniądza elektronicznego.</p>
<p>27. Doprecyzowanie celu badania oraz wymagań odnośnie treści opinii i raportu z badania sprawozdania finansowego</p>	
	<p>Zmiany wprowadzone zostały także do art. 65 u.o.r. Zmieniona treść tego artykułu poza zmianami o charakterze redakcyjnym zawiera również nowe przepisy, zwiększające zakres informacji, które biegły rewident powinien wskazać w wydanej opinii z badania (art. 65 ust. 3 pkt 3-5 u.o.r.).</p> <p>Wprowadzony został również przepis art. 65 ust. 8 u.o.r. precyzujący, że przepisy ust. 1-7 stosuje się odpowiednio do opinii i raportu z badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego.</p>
<p>28. Składanie rocznego sprawozdania finansowego w rejestrze sądowym</p>	
<p>Do 23 września 2015 r. obowiązek składania sprawozdania do Krajowego Rejestru Sądowego nie obejmował sprawozdania z płatności na rzecz administracji publicznej lub skonsolidowanego sprawozdania z płatności na rzecz administracji publicznej.</p>	<p>W związku ze zmianami art. 50 u.o.r. uchylony został przepis art. 69 ust. 1a u.o.r. zobowiązujący kierownika jednostki sporządzającej uproszczone sprawozdanie finansowe do składania informacji o rodzaju opinii z badania wraz ze wskazaniem czy zawiera ona dodatkowe objaśnienia.</p> <p>Wprowadzono natomiast nowy obowiązek (art. 69 ust. 1g u.o.r.) składania we właściwym rejestrze sądowym odpowiednio: sprawozdania z płatności na rzecz administracji publicznej lub skonsolidowanego sprawozdania z płatności na rzecz administracji publicznej, wraz z rocznym sprawozdaniem finansowym.</p> <p>W art. 69 ust. 4 u.o.r. doprecyzowano, iż kierownik jednostki dominującej niesporządzającej skonsolidowanego sprawozdania finansowego składa we właściwym rejestrze sądowym skonsolidowane sprawozdanie finansowe i</p>

	<p> sprawozdanie z działalności jednostki dominującej nie później niż w ciągu 12 miesięcy od dnia bilansowego jednostki dominującej niesporządzającej skonsolidowanego sprawozdania finansowego.</p>
<p>29. Przechowywanie i ochrona danych</p>	
<p>Przed nowelizacją obowiązek wyrażony w art. 74 ust. 8 u.o.r. dotyczył pozostałych dowodów księgowych i dokumentów, co w przypadku „dokumentów” należy uznać za zbyt szerokie określenie.</p>	<p>W wyniku nowelizacji art. 74 ust. 8 u.o.r. otrzymał nowe brzmienie: pozostałe dowody księgowe i sprawozdania, których obowiązek sporządzenia wynika z ustawy - 5 lat.</p>
<p>30. Rozszerzenie odpowiedzialności za naruszenie obowiązków w zakresie prowadzenia ksiąg rachunkowych i sporządzania sprawozdań finansowych i innych sprawozdań</p>	
<p>Przed nowelizacją art. 77 ust. 2 u.o.r. był podstawą odpowiedzialności karnej zagrożonej grzywną lub karą pozbawienia wolności do lat 2 jedynie w przypadku dopuszczenia do niesporządzenia sprawozdania finansowego, sporządzenia go niezgodnie z przepisami ustawy lub zawarcia w tym sprawozdaniu nierzetelnych danych. Podobnie, grzywną albo karą ograniczenia wolności było zagrożone nie składanie we właściwym rejestrze sądowym sprawozdania finansowego lub sprawozdania z działalności.</p>	<p>W wyniku zmiany art. 77 ust. 2 u.o.r. rozszerzona została odpowiedzialność karna za dopuszczenie wbrew przepisom u.o.r. do niesporządzenia sprawozdania finansowego, skonsolidowanego sprawozdania finansowego, sprawozdania z działalności, sprawozdania z działalności grupy kapitałowej, sprawozdania z płatności na rzecz administracji publicznej, skonsolidowanego sprawozdania z płatności na rzecz administracji publicznej, sporządzenia ich niezgodnie z przepisami ustawy lub zawarcia w tych sprawozdaniach nierzetelnych danych.</p> <p>W podobny sposób, w związku ze zmianą art. 79 pkt 4 u.o.r. rozszerzony został zakres odpowiedzialności za niezłożenie we właściwym rejestrze sądowym sprawozdania finansowego, skonsolidowanego sprawozdania finansowego, sprawozdania z działalności, sprawozdania z działalności grupy kapitałowej, sprawozdania z płatności na rzecz administracji publicznej, skonsolidowanego sprawozdania z płatności na rzecz administracji publicznej.</p>
<p>31. Zmiany załączników do ustawy zawierających „wzory sprawozdawcze”</p>	
	<p>Po nowelizacji u.o.r. zmianie uległ również zakres informacji wykazywanych w</p>

	<p> sprawozdaniach finansowych określony w załącznikach do u.o.r. Po za tym został dodany nowy załącznik nr 5 do u.o.r. określający zakres informacji wykazywanych w sprawozdaniu finansowym dla jednostek małych korzystających z uproszczeń odnoszących się do sprawozdania finansowego.</p> <p> Załączniki do u.o.r. w brzmieniu obowiązującym od 23 września 2015 r. będą obowiązywać po raz pierwszy przy sporządzaniu sprawozdania finansowego za rok obrotowy rozpoczęty 1 stycznia 2016 r. lub później, ewentualnie jeżeli jednostka zdecydowałaby się na wcześniejsze zastosowanie zmienionych przepisów w sprawozdaniu sporządzonym za rok obrotowy kończący się po 23 września 2015 r.</p>
<p>32. Zmiana zasad prezentacji udziałów i akcji własnych oraz należnych wpłat na kapitał (fundusz) podstawowy</p>	
<p>Do czasów nowelizacji u.o.r. udziały i akcje własne oraz należne wpłaty na kapitał fundusz podstawowy stanowiły składnik pasywów wykazywany ze znakiem „minus”.</p>	<p>Zmieniły się dotychczasowe zasady prezentacji udziałów i akcji własnych oraz należnych wpłat na kapitał (fundusz) podstawowy. Nie będą one już wykazywane w pasywach bilansu jako wielkości ujemne, ale jako składnik aktywów ze znakiem plus. Zgodnie z załącznikiem nr 1 do u.o.r. udziały i akcje własne wykazywane są w poz. D aktywów, natomiast należne wpłaty na kapitał fundusz podstawowy w poz. C strony aktywów.</p>