

## Wymogi formalno-prawne sprawozdania finansowego

Joanna Biguszevska, [biegły rewident Gliwice](#), Rödl & Partner

**Wdrażanie zmian dotyczących elektronicznej formy dokumentów sprawozdawczych oraz podpisywania ich w tej formie stanowiła w poprzednim roku duże wyzwanie dla służb finansowo-księgowych, zarządów czy biegłych rewidentów. Dzięki uregulowaniu tych kwestii, nadchodzące zamknięcie tego roku powinno przejść sprawnie i bez trudności.**

W 2018 roku po raz pierwszy sprawozdania finansowe i przygotowywane przez biegłych rewidentów sprawozdania z badania, zaczęły być sporządzane elektroniczne. Mimo początkowych trudności, wraz z upływem czasu, podmioty coraz lepiej radziły sobie z wdrażaniem zmian. W 2019 roku sprawozdania będą także sporządzane w formie elektronicznej, ale nie obędzie się bez kolejnych zmian.

### Zmiany w formie sporządzania

Sprawozdania finansowe muszą mieć wyłącznie formę elektroniczną. Ponadto, dla podmiotów wpisanych do KRS, sprawozdanie musi posiadać określoną strukturę logiczną oraz format. Struktura logiczna w formacie XSD, XML została opublikowana na stronie internetowej Ministerstwa Finansów. Od 1 września 2019 w strukturze logicznej zostały wprowadzone pewne zmiany. Nie wpływają one merytoryczną zawartość sprawozdania finansowego, jednak przed sporządzeniem sprawozdania trzeba się upewnić, czy oprogramowanie z którego korzystamy zostało odpowiednio zaktualizowane.

Obowiązek sporządzania dokumentu w formie XML dotyczy zarówno sprawozdań jednostkowych, jak i skonsolidowanych. Sprawozdanie w postaci elektronicznej XML muszą również przygotować podatnicy PIT prowadzący księgi rachunkowe (art. 45 ust. 8a ustawy o PIT). Należy również pamiętać, że forma elektroniczna obowiązuje wszystkie jednostki, a wydruk stanowi jedynie kopię sprawozdania finansowego.

### Jednolity format sprawozdawczy

Obowiązek sprawozdania w formacie XML nie dotyczy jeszcze jednostek sporządzających sprawozdanie finansowe zgodnie z MSSF/MSR. Ministerstwo Finansów nie opublikowało struktur dla tych sprawozdań, a więc są one sporządzane jako skan lub pdf, podpisany elektronicznie. Od 1 stycznia 2020 r. zacznie obowiązywać dyrektywa unijna, zgodnie z którą, wszystkie roczne skonsolidowane sprawozdania finansowe emitentów papierów wartościowych, dopuszczonych do obrotu na rynku regulowanym na terytorium Unii Europejskiej, przygotowane zgodnie z MSSF/MSR, będą sporządzane w jednolitym formacie sprawozdawczym ESEF (European Single Electronic Format).

Standard ten będzie obowiązkowy dla raportowania rocznego przez emitentów notowanych na rynkach regulowanych. Oznacza to rezygnację z aktualnie stosowanej formy PDF i stosowanie dokumentów cyfrowych. Dla raportów rocznych stosowany będzie format XHTML, który umożliwi ich łatwy odczyt w przeglądarkach internetowych.

Kolejną będzie obowiązek znakowania sprawozdań skonsolidowanych sporządzonych według MSSF specjalnymi znacznikami (tagami) XBRL, w sposób odpowiadającymi taksonomii MSSF. Znaczniki te XBRL powinny być osadzone w dokumencie XHTML.

Pozwoli to na odczyt i przetwarzanie danych nie tylko przez człowieka, ale też przez procesy w systemach komputerowych. Wymogi nowego standardu raportowania będą miały zastosowanie do raportów rocznych sporządzanych za rok obrotowy rozpoczynający się od 1 stycznia 2020 r.

W pierwszym etapie tagowaniu zgodnie z iXBRL, będą podlegały sprawozdanie z sytuacji finansowej, sprawozdanie z zysków lub strat i całkowitych dochodów, sprawozdanie z przepływów pieniężnych, sprawozdanie ze zmian w

kapitale własnym. Dopiero na kolejnym etapie tagowaniu podlegać będzie również informacja dodatkowa do sprawozdania finansowego. Zatem pierwszym rokiem stosowania ESEF będzie w praktyce 2021 r.

## Aplikacja

W celu sporządzenia sprawozdania finansowego w strukturze logicznej, konieczne jest użycie odpowiedniego oprogramowania. Może to być zarówno rozwiązanie przeznaczone dla określonych systemów księgowych, jak i zewnętrzna aplikacja służąca do tego celu. Ministerstwo Finansów udostępniło bezpłatną aplikację E-Sprawozdania finansowe, która umożliwi sporządzenie dokumentów, zgodnie z załącznikami nr 1, 4, 5 i 6 do ustawy z 29 września 1994 r. o rachunkowości. Aplikacja umożliwia zapisanie utworzonego pliku XML w wybranej lokalizacji, jego wydrukowanie, a także wizualizację pliku XML do formatu PDF.

## Struktury logiczne

Ministerstwo Finansów przygotowało struktury logiczne dla sprawozdań finansowych sporządzanych przez poszczególne grupy jednostek, wyodrębnione w ustawie o rachunkowości, czyli:

- jednostki mikro,
- jednostki małe,
- jednostki pozostałe – dla sprawozdań jednostkowych i skonsolidowanych,
- banki – dla sprawozdań jednostkowych i skonsolidowanych,
- ubezpieczyciele – dla sprawozdań jednostkowych i skonsolidowanych,
- domy maklerskie,
- SKOK – tu również w opcji dla małych jednostek,
- OPP (organizacje pożytku publicznego),
- alternatywne spółki inwestycyjne.

Wszystkie wymienione rodzaje struktur zostały opracowane dla sprawozdań sporządzanych w złotych i groszach oraz dla sprawozdań sporządzanych w tysiącach złotych. Struktury logiczne zostały przygotowane wyłącznie w polskiej wersji językowej.

Elementy sprawozdania sporządzane w strukturze logicznej to:

- wprowadzenie do sprawozdania finansowego,
- bilans,
- rachunek zysków i strat,
- zestawienie zmian w kapitale własnym,
- rachunek przepływów pieniężnych,
- nota objaśniająca do podatku dochodowego. Dodatkowe informacje i objaśnienia (poza notą podatkową) mogą mieć dowolną formę – oczywiście również elektroniczną. Są one odpowiednio dołączane do pliku w formacie XML. Moim zdaniem, czytelniejszą formę ma jeden plik, jednak część jednostek decyduje się na dołączenie każdej noty osobno. Dane zawarte w poszczególnych strukturach logicznych są zgodne z odpowiednimi załącznikami do ustawy o rachunkowości, zawierającymi wzory sprawozdań finansowych. Pozostałe elementy sprawozdania mają możliwość dodawania dodatkowych wierszy uszczegóławiających. Zgodnie w wyjaśnieniach Ministerstwa Finansów wypełniając notę podatkową:
  - obowiązkowe jest tylko wypełnienie danych za rok bieżący, dane za rok poprzedni są opcjonalne i to jednostka decyduje, czy chce je uzupełnić,

- wypełnienie danych w rozbiciu na kategorię „z zysków kapitałowych” oraz „z innych źródeł przychodu” również nie jest obowiązkowe,

- spółki, które nie są podatnikami podatku dochodowego (podatnikami są wspólnicy), np. spółki jawne, komandytowe, nie wypełniają noty podatkowej (należy wpisać wartości zero).

## UWAGA!

Dla jednostek, które nie mają obowiązku sporządzać niektórych elementów sprawozdania (rachunek przepływów pieniężnych, zestawienie zmian w kapitale własnym) oraz dla tych, które korzystają z uproszczeń, istnieje możliwość zaznaczenia odpowiedniej opcji na etapie sporządzania sprawozdania.

Przepisy dotyczące formy elektronicznej dotyczą również sprawozdania działalności (dla jednostek zobowiązanych do jego sporządzenia). Wymóg formy elektronicznej dotyczy jednostek wpisanych do KRS. Dla sprawozdania z działalności nie opracowano struktury logicznej, a więc sporządza się je w dowolnym elektronicznym formacie. Dla jednostek, które sporządzają sprawozdanie finansowe w wersji nieustrukturyzowanej, formą elektroniczną może stanowić skan sprawozdania, opatrzony odpowiednimi podpisami.

## Podpisywanie

Sprawozdania finansowe oraz sprawozdania z działalności opatruje się podpisem elektronicznym. Ustawa dopuszcza trzy formy podpisania sprawozdania:

- kwalifikowanym podpisem elektronicznym – jest to forma odpłatna; podpis można uzyskać u kwalifikowanego dostawcy usługi,

- podpisem zaufanym – forma bezpłatna,

- podpisem osobistym – forma bezpłatna z użyciem e-dowodu osobistego (obowiązuje od 1 stycznia 2020 r.).

Ważne jest, aby wszystkie osoby podpisujące sprawozdanie finansowe posiadały możliwość skorzystania z jednej z trzech wskazanych form. Podpisy pod sprawozdaniem muszą złożyć wszyscy członkowie zarządu oraz osoba której powierzono prowadzenie ksiąg rachunkowych (art. 52 ust 2 ustawy o rachunkowości). Nie ma możliwości upoważnienia jednego z członków zarządu do podpisania sprawozdania w wersji elektronicznej w imieniu całego zarządu ani podpisania go przez pełnomocnika.

## Data sporządzenia

Przy sporządzaniu sprawozdań finansowych za poprzedni rok, wiele wątpliwości przysporzyło określenie daty sporządzenia sprawozdania finansowego. Zgodnie ze stanowiskiem Ministerstwa Finansów, data jest wpisywana w odrębnym polu sprawozdania w formacie XML i stanowi oświadczenie wiedzy na dzień sporządzenia dokumentu, potwierdzające występowanie określonego stanu majątkowego i finansowego na konkretny dzień bilansowy. Równocześnie, data obowiązuje wszystkie osoby wchodzące w skład organu, będącego kierownikiem jednostki, niezależnie od faktycznego terminu złożenia wymaganego podpisu przez poszczególne osoby.

Takie same zasady dotyczą jednostek, które nie sporządzają sprawozdań w strukturze logicznej. Data sprawozdania to ta, w której jednostka, a najczęściej osoba, której powierzono prowadzenie ksiąg rachunkowych, ujęła zdarzenia mające wpływ na sprawozdanie. Data wpisana na formularzu sprawozdania i data podpisu przez osobę prowadzącą księgi są tożsame i stanowią datę sprawozdania finansowego. Pozostałe osoby podpisujące sprawozdanie finansowe mogą to zrobić pod inną datą. Zdaniem autora nie powinna ona jednak znacznie odbiegać od daty sprawozdania finansowego.

## Sprawozdanie z badania

Forma elektroniczna dotyczy również sprawozdania z badania sprawozdania finansowego, sporządzanego przez biegłych rewidentów. Dokumenty mają wyłącznie formę elektroniczną i są podpisywane kwalifikowanym podpisem elektronicznym lub podpisem zaufanym, a od 1 stycznia 2020, również podpisem osobistym. Podobnie, jak w przypadku sprawozdań finansowych, forma papierowa będzie tylko kopia. Data sprawozdania z badania i data opatrzenia go podpisem elektronicznym powinny być takie same.

## **Składanie sprawozdań**

Do KRS dokumenty są składane w formie elektronicznej. Wcześniej utworzone dokumenty, a więc sprawozdanie finansowe, sprawozdanie z działalności oraz sprawozdanie z badania, są już opatrzone podpisem elektronicznym. Osoba składająca musi jeszcze potwierdzić podpisem elektronicznym autentyczność uchwał. Dokumenty złożone do KRS zostają przekazane do organów podatkowych, dzięki czemu nie ma obowiązku osobnego składania sprawozdań do tych organów. Zgodnie z informacją Ministerstwa Finansów nie ma również obowiązku przekazywania do organów skarbowych uchwały z zatwierdzenia sprawozdania. Podatnicy CIT, niewpisani do KRS, przekazują sprawozdanie finansowego do właściwego urzędu skarbowego w wersji elektronicznej. Podatnicy PIT, prowadzący księgi rachunkowe, przekazują sprawozdania finansowe Szefowi KAS (Krajowa Administracja Skarbowa), za pomocą stosownego udostępnionego interfejsu.

**JOANNA BIGUSZEWSKA, ASSOCIATE PARTNER, BIEGLY REWIDENT W GLIWICKIM ODDZIALE  
RÖDL & PARTNER**

Źródło: <https://www.rp.pl/Rachunkowosc/312179950-Wymogi-formalno-prawne-sprawozdania-finansowego.html>