

Wstęp

Coraz bardziej skomplikowane i złożone operacje gospodarcze, odbywające się w ostatnich latach w warunkach inflacji oraz niepewności, powinny skutkować ciągłymi zmianami przepisów ustawy o rachunkowości. Tak się jednak nie dzieje, gdyż w przeciwieństwie np. do innych przepisów gospodarczych prawo bilansowe w znacznym stopniu oparte jest na standardach. Komitet Standardów Rachunkowości w ramach standardów krajowych, stanowisk oraz w ostatnich latach również rekomendacji określa szczegółowe zasady rozliczeń operacji gospodarczych oraz wskazówki postępowania w różnych warunkach gospodarczych.

Na dzień wydania niniejszej publikacji Komitet Standardów Rachunkowości opublikował następujące standardy i stanowiska:

- KRS nr 1 „Rachunek przepływów pieniężnych”,
- KRS nr 2 „Podatek dochodowy”,
- KRS nr 3 „Niezakończony usługi budowlane”,
- KRS nr 4 „Utrata wartości aktywów”,
- KRS nr 5 „Leasing, najem i dzierżawa”,
- KRS nr 6 „Rezerwy, bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów, zobowiązania warunkowe”,
- KRS nr 7 „Zmiany zasad (polityki) rachunkowości, wartości szacunkowych, poprawianie błędów, zdarzenia następujące po dniu bilansowym – ujęcie i prezentacja”,
- KRS nr 8 „Działalność deweloperska”,
- KRS nr 9 „Sprawozdanie z działalności”,
- KRS nr 10 „Umowy o partnerstwie publiczno-prywatnym oraz umowy koncesji na roboty budowlane lub usługi”,
- KRS nr 11 „Środki trwałe”,
- KRS nr 12 „Działalność rolnicza”

oraz rekomendacje:

- „Sprawozdania finansowe w czasie pandemii COVID-19”,
- „Sprawozdanie finansowe i sprawozdanie z działalności w warunkach rosyjskiej agresji na Ukrainę” oraz
- „Sprawozdanie finansowe i sprawozdanie z działalności za 2022 r. w warunkach niepewności otoczenia gospodarczego”.

WAŻNE! Wydane standardy, stanowiska czy rekomendacje nie oznaczają zmiany ustawy o rachunkowości. Są to zalecane propozycje postępowania, rozwiązania szczegółowe możliwe do zastosowania przy prowadzeniu ksiąg rachunkowych, sporządzaniu oraz badaniu sprawozdania finansowego.

Komitet Standardów Rachunkowości pracuje obecnie nad nowym **stanowiskiem w sprawie ustalania wartości godziwej dla potrzeb rozliczania połączeń jednostek metodą nabycia**.

Jak wynika z uzasadnienia tego stanowiska *ustawa o rachunkowości wymaga rozliczania połączeń jednostek gospodarczych z wykorzystaniem metody nabycia, której zasady określone zostały w art. 44b tej ustawy. Jednym z podstawowych elementów metody nabycia jest ustalenie wartości godziwej aktywów i zobowiązań przejmowanej jednostki. Artykuł 44b ust. 4 ustawy o rachunkowości wymienia ogólne zasady ustalania wartości godziwej dla wybranych pozycji aktywów i zobowiązań jednostki przejętej. Ich zastosowanie w praktyce rozliczania połączeń spółek (w tym połączeń innych jednostek lub ich przedsiębiorstw) może sprawiać problemy zarówno pod względem interpretacyjnym, jak i merytorycznym. W tym kontekście na uwagę zasługują m.in.:*

- *brak koncepcyjnej podstawy ustalania wartości godziwej, która określałaby ogólne cele przeprowadzanej wyceny;*
- *brak hierarchii w zakresie ustalania wartości godziwej, w przypadku, gdy jednostka dysponuje różnymi źródłami danych, pozwalających na ustalenie wartości godziwej;*
- *brak powiązania z innymi regulacjami posiłkującymi się kategorią wartości godziwej (np. z obowiązującymi rozporządzeniami Ministra Finansów w sprawie: instrumentów finansowych lub rachunkowości funduszy inwestycyjnych);*
- *brak wyraźnego ukierunkowania wyceny na „jednostkę przejmującą”. Przykładowo wątpliwości może budzić określenie, czy pojęcie „materiał” lub „środek trwały” oznacza materiał (odpowiednio środek trwały) z perspektywy jednostki przejmowanej, czy z perspektywy jednostki przejmującej (w kontekście wymagań art. 44b ust. 4 wycena składnika może się różnić w zależności od jego zaliczenia do różnej grupy rodzajowej);*
- *brak jednoznacznego wskazania (art. 44b ust. 2 ustawy) na kryteria czasowe klasyfikacji poszczególnych kategorii rodzajowych aktywów lub zobowiązań przejętej jednostki. Przykładowo składnik aktywów mógł być zaliczony przez jednostkę przejętą do środków trwałych, jednak okres jego wykorzystania przez jednostkę przejmującą może być krótszy niż 12 miesięcy (ze względu na jego zużycie lub planowaną wymianę). W tym kontekście pojawiają się wątpliwości, czy jednostka przejmująca powinna przeprowadzić ustalenie wartości godziwej według dotychczasowej klasyfikacji takiej pozycji czy według nowej – przeprowadzonej na dzień przejęcia;*
- *niejednoznaczność pojęć wykorzystanych w przedmiotowym przepisie ustawy, np. czy „należności” obejmują zaliczki na dostawy i usługi, czy „zobowiązania” obejmują rezerwy (inne niż określone w pkt 10 ust. 4 ustawy), otrzymane zaliczki na dostawy,*

czy pojęcie „aktualna cena nabycia” odzwierciedla transakcje rynkowe jednostki przejmującej czy jednostki przejętej itp.;

- niespójność zaproponowanych zasad wyceny z rozwiązaniami praktycznymi, np. pkt 2 ust. 4 przedmiotowego art. 44b ustawy wskazuje zasadę wyceny dla „nienotowanych papierów wartościowych”, według której za wartość godziwą uznaje się „wartość oszacowaną, uwzględniającą takie czynniki, jak współczynnik cena do zysku i stopa dywidendy porównywalnych papierów wartościowych wyemitowanych przez spółki o podobnych charakterystykach”, podczas gdy nienotowane papiery wartościowe mogą obejmować papiery dłużne, dla których techniki wyceny na rynku są inne niż zaproponowane we wskazanym przepisie (bliżej im do rozwiązań z pkt 3 ust. 4 art. 44b ustawy);
- brak ukierunkowania wyceny, w przypadku gdy istnieje możliwość zastosowania różnych technik w zakresie ustalania wartości godziwej. Spółka może na przykład oszacować wartość godziwą inwestycji w nieruchomości (nieruchomości inwestycyjnej) z wykorzystaniem podejścia dochodowego, porównawczego lub odtworzeniowego, bądź może dysponować informacjami o cenach transakcyjnych nienotowanych papierów wartościowych, które może uznawać za bardziej wiarygodne niż podejście mnożnikowe, sugerowane w pkt 2 ust. 4 art. 44b ustawy;
- brak odniesienia do innych pozycji aktywów i zobowiązań nieuwzględnionych w przepisie ustawowym, np. niebędących papierami wartościowymi udziałów, rezerw, instrumentów pochodnych (niezaliczonych do należności lub zobowiązań);
- brak jednoznacznego wskazania, czy podstawą rozliczenia są dane jednostkowe, czy skonsolidowane (może to powodować różnice w wartości firmy na poziomie sprawozdania finansowego jednostki i jej grupy (skonsolidowanego sprawozdania finansowego), gdy połączenie ekonomiczne i prawne pojawia się w tym samym momencie, a jednostka przejmowana wykazuje udziały/akcje jednostek zależnych, których wartość godziwa różni się od wartości godziwej aktywów netto tych jednostek);
- brak wskazania, czy wycenie w wartości godziwej powinny podlegać własne instrumenty kapitałowe jednostki przejętej znajdujące się w jej posiadaniu i prezentowane jako jej aktywa, czy też podlegają one odpowiedniej eliminacji w ramach rozliczenia (np. korekta kapitału własnego lub wpływ na procentowy udział w aktywach netto, jeżeli rozliczenie przeprowadzane jest na poziomie jednostek).

Te czynniki stanowiły podstawę do opracowania stanowiska przez Komitet Standardów Rachunkowości, odnoszącego się do zasad ustalania wartości godziwej przejmowanych aktywów i zobowiązań w ramach transakcji połączeń jednostek (ich przedsiębiorstw lub ich zorganizowanych części), rozliczanych metodą nabycia.

Trwają również prace nad aktualizacją KRS nr 2 „Podatek odroczoney”. Komitet Standardów Rachunkowości uznał bowiem, iż zmiany w przepisach podatkowych wywołują konieczność aktualizacji tego standardu.

Jednocześnie 12 kwietnia 2024 r. uchwalono ustawę o zmianie ustawy o rachunkowości oraz niektórych innych ustaw, zgodnie z którą duże firmy mają obowiązek publikacji danych o zapłaconych podatkach.

Ta zmiana ustawy o rachunkowości ma na celu implementację do krajowego porządku prawnego dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2021/2101 z 24 listopada 2021 r. zmieniającej dyrektywę 2013/34/UE w odniesieniu do ujawniania informacji o podatku dochodowym przez niektóre jednostki i oddziały (Dz.Urz. UE L 429 z 1 grudnia 2021 r., str.1), zwanej dalej dyrektywą 2021/2101.

Przepisy dyrektywy 2021/2101 stanowią kolejną część pakietu dotyczącego przeciwdziałania unikaniu opodatkowania przyjętego przez Komisję Europejską.

Jak wynika z obserwacji oraz licznych analiz skomplikowane przepisy podatkowe i tajemnica podatkowa umożliwiają niektórym przedsiębiorstwom wielonarodowym realizację strategii polegającej na agresywnym planowaniu podatkowym. W przeciwieństwie do małych i średnich przedsiębiorstw lub indywidualnych podatników przedsiębiorstwa wielonarodowe mają możliwość wykorzystania luk w krajowych i międzynarodowych przepisach podatkowych, co pozwala im przenosić zyski z jednego kraju do drugiego w celu obniżenia płaconych podatków.

Szacuje się, że państwa członkowskie Unii Europejskiej tracą rocznie 50–70 mld euro w wyniku unikania opodatkowania przez przedsiębiorstwa wielonarodowe, a niektóre przedsiębiorstwa wielonarodowe płacą nieproporcjonalnie niskie podatki, co podważa ogólną skuteczność i sprawiedliwość systemów podatkowych w UE.

Istota wprowadzonych rozwiązań, w tym proponowane środki realizacji

Dyrektywa 2021/2101 nakłada na duże przedsiębiorstwa wielonarodowe, czyli na jednostki:

- dominujące najwyższego szczebla grupy kapitałowej i
- samodzielne

o odpowiednio skonsolidowanych przychodach przekraczających w kolejnych dwóch latach kwotę 750 mln euro, których siedzibą jest UE, publikację danych o zapłaconych podatkach.

Obowiązek publicznego ujawnienia tego typu informacji oraz innych związanych z podatkami w podziale na poszczególne kraje dotyczy również przedsiębiorstw wielonarodowych spoza UE prowadzących działalność gospodarczą w UE za pośrednictwem oddziału lub spółki zależnej.

W wyniku przyjętego przez Komisję Europejską pakietu o przeciwdziałaniu unikania opodatkowania i wdrożonej na jego podstawie do krajowego porządku prawnego ustawy o wymianie informacji już obecnie duże przedsiębiorstwa wielonarodowe mają obowiązek przedstawiania organom podatkowym informacji na temat zapłaconego podatku dochodowego oraz innych danych związanych z podatkami w podziale na poszczególne kraje.

Zmiany ustawy o rachunkowości, wdrażające dyrektywę 2021/2101, uzupełniają ten wymóg nałożony na wymienione jednostki objęte obowiązkiem raportowania danych

do organów podatkowych, wprowadzając obowiązek publicznego ujawniania sprawozdania o podatku dochodowym w podziale na kraje.

WAŻNE! Dane zawarte w sprawozdaniu będą musiały być ujawniane odrębnie dla wszystkich państw EOG, w których dane przedsiębiorstwo prowadzi działalność, a także dla jurysdykcji podatkowych, które nie przestrzegają standardów dobrego zarządzania w kwestiach podatkowych (tzw. „rajów podatkowych”). W odniesieniu do pozostałych jurysdykcji podatkowych informacje będą przedstawiane w formie zagregowanej.

Jak wynika z uzasadnienia opisywanego projektu udostępnianie publicznie informacji na temat podatków zapłaconych w miejscu, w którym rzeczywiście został wygenerowany zysk, ma kluczowe znaczenie dla zwiększenia przejrzystości podatkowej. Sprawozdawczość w podziale na kraje może wzmocnić zaufanie publiczne i zwiększyć społeczną odpowiedzialność przedsiębiorstw przez przyczynianie się – przez płacenie podatków – do dobrobytu w kraju, w którym prowadzona jest działalność.

Sprawozdawczość podatkowa w podziale na kraje, obejmująca publikowanie określonego zestawu danych przez duże przedsiębiorstwa wielonarodowe, daje ogółowi społeczeństwa ogólny przegląd informacji o podatkach płaconych przez przedsiębiorstwa wielonarodowe.

Wdrożenie proponowanych zmian doprowadzi do większej przejrzystości publicznej, w szczególności do geograficznego powiązania miejsca płacenia podatku od osób prawnych z miejscem faktycznego prowadzenia przez nich działalności gospodarczej. Przyczyni się również do propagowania społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstw w celu podniesienia dobrobytu dzięki płaceniu podatków w miejscu osiągnięcia przychodów. Spowoduje także większą przejrzystość w odniesieniu do działalności przedsiębiorstw w krajach, które nie przestrzegają międzynarodowych norm w zakresie dobrego zarządzania w kwestiach podatkowych. Niektóre przepisy dotyczące sprawozdawczości podatkowej w podziale na kraje już istnieją w UE i zostały wdrożone do krajowego porządku prawnego. Są to sprawozdawczość podatkowa w podziale na kraje dla sektora bankowego (dyrektywa 2013/36/UE wdrożona ustawą – Prawo bankowe) oraz dla przedsiębiorstw z branży wydobywczej i przedsiębiorstw prowadzących wyrobę lasów pierwotnych (dyrektywa 2013/34/UE wdrożona ustawą o rachunkowości).

Cyfryzacja systemu księgowego

W marcu 2023 r. został opublikowany raport na podstawie umowy o identyfikatorze REFORM/SC2022/132, w ramach projektu „Reforma systemu księgowego ze szczególnym uwzględnieniem cyfryzacji”. Dokonano w nim szczegółowej analizy wszystkich obszarów systemu rachunkowości w Polsce i zaproponowano jego reformę, której podstawą jest ustawa o rachunkowości. Z lektury tego raportu można wnioskować, że wprowadzenie zalecanych rozwiązań będzie oznaczało zupełnie nowy system rachunkowości w Polsce, nową ustawę o rachunkowości i nowe przepisy w tym zakresie. Niestety nie podano, kiedy to nastąpi.