

W dniach 5 i 15 kwietnia 2019 roku drogą mailową z Departamentu Rachunkowości i Rewizji Finansowej Ministerstwa Finansów wpłynęły odpowiedzi na pytania PIBR wysłane 26 listopada 2018 r. dotyczące praktycznych problemów związanych z wprowadzeniem regulacji w zakresie elektronicznych sprawozdań finansowych i elektronicznych sprawozdań z badania. Pytania były opracowane na podstawie zapytań biegłych rewidentów, które wpłynęły do PIBR tuż po wejściu w życie nowych przepisów.

Tabelaryczne zestawienie pytań skierowanych do MF oraz zacytowane odpowiedzi udzielone przez MF dostępne jest poniżej.

## I. Sprawozdanie finansowe

Pytania PIBR	Odpowiedź MF
<p>1. Jak należy rozumieć datę 1 października 2018 r. w kontekście obowiązków wprowadzonych przepisami ustawy o zmianie ustawy o KRS? Ustawa ta wskazuje, że przepisy wprowadzające zmiany w ustawie o rachunkowości wchodzi w życie z dniem 1 października 2018 r. Czy data 1 października 2018 r. wskazana w ustawie o zmianie ustawy o KRS to data:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) dnia bilansowego sprawozdania finansowego,</li> <li>(b) sporządzenia sprawozdania finansowego,</li> <li>(c) podpisania sprawozdania finansowego przez zobowiązane osoby,</li> <li>(d) przekazania sprawozdania finansowego i innych dokumentów do KRS?</li> </ul> <p>2. Czy elektroniczna postać sprawozdania finansowego jest obowiązkowa dla jednostek, których rok finansowy rozpoczyna się po 30 września 2018 r.? Czy obowiązek e-sprawozdania finansowego obejmuje również podmioty, których dzień bilansowy przypadł przed 30 września 2018 r. ale moment sporządzenia przypada po tym dniu?</p> <p>3. Czy w kontekście zmian nałożonych przepisami ustawy o zmianie ustawy o KRS data sporządzenia sprawozdania finansowego i data podpisania sprawozdania finansowego mogą być odmienne?</p> <p>4. Sprawozdanie finansowe podpisuje - podając zarazem datę podpisu - osoba, której powierzono prowadzenie ksiąg rachunkowych, i kierownik jednostki, a jeżeli jednostką kieruje organ wieloosobowy - wszyscy członkowie tego organu. Czy wszystkie do tego zobowiązane osoby muszą tego samego dnia złożyć podpis na sprawozdaniu finansowym? Co w przypadku różnych stref czasowych, które mogą spowodować rozbieżność w datach faktycznego złożenia podpisu?</p> <p>5. Jaka powinna być data złożenia podpisu przez osobę, której powierzono prowadzenie ksiąg rachunkowych, przed kierownikiem jednostki, czy po podpisach kierownika jednostki?</p> <p>6. Jaką datę należy uznać za datę podpisania sprawozdania finansowego, jeżeli sprawozdanie podpisywane jest przez kilka osób łącznie stanowiących kierownika jednostki oraz osobę, której powierzono prowadzenie ksiąg rachunkowych w różnych datach? Która z dat powinna być przyjęta jako data podpisania sprawozdania:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) data najwcześniejszego podpisu,</li> <li>(b) data najpóźniejszego podpisu,</li> <li>(c) inna data? (jaka)?</li> </ul> <p>7. Nie jest możliwe złożenie podpisów na sprawozdaniu finansowym w tym samym dniu i w efekcie różne są daty złożenia podpisów. Jak różne daty</p>	<p>Cyt.: <a href="#">"Odpowiedzi na stronie MF nr 2, 12, 51"</a></p>

<p>łożenia podpisu na sprawozdaniu finansowym przekładają się na odpowiedzialność poszczególnych osób zobowiązanych do podpisania sprawozdania finansowego wobec użytkowników (odbiorców) takiego sprawozdania finansowego?</p>	
<p>8. Sprawozdania finansowe jednostek wpisanych do rejestru przedsiębiorców Krajowego Rejestru Sądowego sporządza się w strukturze logicznej oraz formacie udostępnianych w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej urzędu obsługującego ministra właściwego do spraw finansów publicznych. Które przepisy dotyczące treści i zakresu sprawozdania finansowego są obowiązujące w przypadku istnienia rozbieżności pomiędzy wymogami informacyjnymi zamieszczonymi w załącznikach do ustawy o rachunkowości i wymogami informacyjnymi wynikającymi ze struktur logicznych i formatów zamieszczonych w BIP [Załącznik nr 1]?</p>	<p><i>Brak odpowiedzi.</i></p>
<p>9. Z dotychczasowej praktyki wynika, że jednostki składające w ramach zgłoszenia do repozytorium finansowego KRS sprawozdania finansowe sporządzone po 30 września 2018 r. za lata obrotowe kończące się przed 1 października 2018 r. nie są w stanie załączyć ich do zgłoszenia, jeśli nie zostały one sporządzone we właściwej strukturze logicznej i formacie udostępnionych w Biuletynie Informacji Publicznej. Repozytorium KRS nie przyjmuje w tych okolicznościach inaczej sporządzonego sprawozdania finansowego. W jaki sposób jednostki te mogą stosować w praktyce wytyczne Ministerstwa Finansów uzależniające sporządzanie sprawozdań finansowych w formacie xml oraz strukturze logicznej od daty bilansowej, a nie od daty sporządzenia tego sprawozdania?</p>	<p>Cyt.: "Właściwe jest Ministerstwo Sprawiedliwości".</p>
<p>10. Emitenci papierów wartościowych, dla których mają zastosowanie wymogi rozporządzenia w sprawie informacji bieżących i okresowych, mają obowiązek przekazywania raportów okresowych, w tym także ich publikacji na swojej stronie internetowej. W jaki sposób powinny przekazywać i publikować jednostkowe sprawozdania finansowe te jednostki, które stosują zasady rachunkowości zgodne z ustawą o rachunkowości i sporządzają te sprawozdania we właściwej strukturze logicznej i formacie udostępnionych w Biuletynie Informacji Publicznej?</p>	<p>Cyt.: "<a href="#">Odpowiedzi na stronie MF nr 2, 12, 51</a>".</p>
<p>11. W jaki sposób można „odczytać” elektroniczne sprawozdanie finansowe sporządzone w strukturze logicznej oraz formacie udostępnianych w Biuletynie Informacji Publicznej?</p>	<p>Cyt.: "<a href="#">Odpowiedzi na stronie MF nr 11, 13, 14, 60</a>".</p>
<p>12. Którymi interpretacjami, Ministerstwa Finansów czy Ministerstwa Sprawiedliwości, powinny kierować się jednostki zobowiązane do sporządzenia elektronicznych sprawozdań finansowych, w przypadku rozbieżności w tych interpretacjach?</p>	<p>Cyt.: "Aktualnie nie występuje taka sytuacja".</p>
<p>13. Czy pytania i odpowiedzi oraz wyjaśnienia Ministerstwa Finansów oraz Ministerstwa Sprawiedliwości mają dla jednostek moc wiążącą? Czy dotychczasowe pytania i odpowiedzi oraz wyjaśnienia mogą ulec zmianie?</p>	<p>Cyt.: "Odpowiedzi to wytyczne i wskazówki w zakresie poszczególnych zagadnień – pytania</p>

	mogą być aktualizowane w zależności od potrzeb”.
14. Czy wszystkie osoby zobowiązane do podpisania sprawozdania finansowego powinny zastosować ten sam rodzaj i format podpisu elektronicznego? Czy np. sprawozdanie finansowe można podpisać dwoma metodami – jeden z członków Zarządu podpisem kwalifikowanym a drugi ePUAPem?	Cyt.: ”Brak bezpośredniej odpowiedzi na stronie Ministerstwa Finansów – sprawozdanie finansowe może zostać podpisane przez 2 różne osoby dwoma metodami, tj. podpisem kwalifikowanym i podpisem zaufanym (wybór dopuszczalnych metod podpisu pomiędzy kwalifikowanym podpisem elektronicznym albo bezpłatnym podpisem zaufanym zależy od preferencji i obie formy traktowane są równorzędnie)”.
15. Czy są przewidziane jakieś ułatwienia dla reprezentujących jednostkę cudzoziemców nieposiadających numeru PESEL?	Cyt.: ”W zakresie podpisywania sprawozdań finansowych właściwe jest Ministerstwo Cyfryzacji”.

## II. Sprawozdanie z badania

Pytania PIBR	Odpowiedź MF
1. Jak należy rozumieć datę 1 października 2018 r. w kontekście obowiązków wprowadzonych przepisami ustawy o zmianie ustawy o KRS? Ustawa ta wskazuje, że przepisy wprowadzające zmiany w ustawie o biegłych rewidentach wchodzi w życie z dniem 1 października 2018 r. Czy data 1 października 2018 r. wskazana w ustawie o zmianie ustawy o KRS to data: (a) dnia bilansowego sprawozdania finansowego poddawanego badaniu, (b) podpisania sprawozdania z badania ( <i>przy uwzględnieniu odpowiedzi Ministerstwa Finansów na wcześniej zadane pytanie, że data podpisania sprawozdania z badania jest jednocześnie datą jego sporządzenia</i> ), (c) data przekazania sprawozdania z badania klientowi.	Cyt.: ” <a href="#">Numer pytania opublikowanego na stronie MF: 84</a> ”.
2. Jakie dokumenty wydawane przez biegłego rewidenta wymagają podpisania kwalifikowanym podpisem elektronicznym: (a) sprawozdanie z badania ustawowego, (b) sprawozdanie z badania dobrowolnego, (c) opinia/raport z wykonania innych usług atestacyjnych?	Cyt.: ” <a href="#">Numer pytania opublikowanego na stronie MF: 74</a> ”.
3. Czy sprawozdanie biegłego rewidenta wydane przed 1 października 2018 r. może posiadać formę elektroniczną z podpisem kwalifikowanym? Przykładowo, sprawozdanie z badania datowane 28 września 2018 r. zostaje złożone do KRS po 1 października 2018 r.?	Cyt.: ” <a href="#">Numer pytania opublikowanego na stronie MF: 73</a> ”.
4. Jak w kontekście zmian wynikających z ustawy o zmianie ustawy o KRS (obowiązek sporządzania sprawozdania finansowego jak i sprawozdania z badania w formie elektronicznej) należy rozumieć zapisy załącznika nr 1.8 (i innych) do uchwały Nr 2039/37a/2018 Krajowej Rady Biegłych Rewidentów z dnia 19 lutego 2018 r.	Cyt.: ”W związku ze zmianami wprowadzonymi do ustawy o rachunkowości i do ustawy o biegłych rewidentach dotyczącymi sporządzania w postaci elektronicznej sprawozdania finansowego czy

<p>umieszczonych na stronie PIBR - "Naszym zdaniem, <u>załączone</u> sprawozdanie finansowe (...)".</p>	<p> sprawozdania z badania, na Krajowej Radzie Biegłych Rewidentów („KRBR”) ciąży obowiązek dostosowania regulacji prawnych, w tym podjętych uchwał, do zmienionych przepisów ustawowych. Zatem uchwała KRBR, o której mowa w pytaniu 4 powinna zostać odpowiednio dostosowana do aktualnych przepisów”.</p>
<p>5. Czy biegły rewident badający sprawozdanie finansowe podmiotu wpisanego do KRS powinien wymagać od klienta badania również papierowej wersji sprawozdania finansowego podpisanego przez kierownika jednostki w rozumieniu ustawy o rachunkowości? Jaki format sprawozdania finansowego włączyć do akt badania?</p>	<p>Cyt.: "<a href="#">Numer pytania opublikowanego na stronie MF: 76</a>".</p>
<p>6. Czy biegły rewident powinien weryfikować zgodność sprawozdania finansowego podlegającego badaniu z wymaganym formatem i strukturą oraz kompletność i prawidłowość podpisów (elektronicznych), czy wystarczająca będzie weryfikacja zakresu informacyjnego wynikającego z załączników do ustawy o rachunkowości?</p>	<p>Cyt.: "<a href="#">Numer pytania opublikowanego na stronie MF: 81 i 82</a>".</p>
<p>7. Czy w przypadku niezachowania przez badaną jednostkę elektronicznej formy sprawozdania finansowego biegły rewident może wydać sprawozdanie z badania bez zastrzeżeń z objaśnieniem dotyczącym niedochowania formy wynikającej z art. 45 ust 1g ustawy o rachunkowości? Jeśli nie, to w jaki inny sposób powinien postąpić biegły rewident?</p>	<p>Cyt.: "<a href="#">Numer pytania opublikowanego na stronie MF: 78</a>".</p>
<p>8. Czy biegły rewident może wydać sprawozdanie z badania niezawierające modyfikacji do sprawozdania finansowego podpisanego w wersji papierowej przez wszystkich członków Zarządu, lecz w wersji elektronicznej podpisanego tylko przez tych członków Zarządu, którzy posiadają możliwość podpisu elektronicznego?</p>	<p>Cyt.: "<a href="#">Numer pytania opublikowanego na stronie MF: 79</a>".</p>
<p>9. W jaki sposób powinien zachować się biegły rewident w sytuacji, gdy sporządzenie sprawozdania finansowego w postaci elektronicznej istotnie ogranicza czytelność informacji wynikających z tego sprawozdania finansowego [Załącznik nr 2]?</p>	<p>Cyt.: "<a href="#">Numer pytania opublikowanego na stronie MF: 11, 13, 14, 60</a> oraz komunikat dot. udostępnionych na stronie Ministerstwa Finansów aplikacji, za pomocą których jednostki mogą sporządzać e-Sprawozdania Finansowe".</p>
<p>10. Kierownik jednostki zapewnia sporządzenie rocznego sprawozdania finansowego nie później niż w ciągu 3 miesięcy od dnia bilansowego. Czy biegły rewident rozpoczynający badanie po 31 marca powinien uzyskać kompletne sprawozdanie finansowe sporządzone w strukturze logicznej opatrzone podpisami wszystkich osób wchodzących w skład kierownika jednostki oraz osoby, której powierzono prowadzenie ksiąg rachunkowych datowane przed lub w dniu 31 marca? Czy jest dopuszczalne sporządzenie i podpisanie tzw. „I wersji” sprawozdania finansowego w dotychczas stosowanej metodzie tradycyjnej, czyli postaci papierowej?</p>	<p>Cyt.: "<a href="#">Numer pytania opublikowanego na stronie MF: 2 i 71</a>".</p>

<p>Jeżeli podczas badania zgłoszone zostaną korekty, w wyniku których zostanie zmienione (skorygowane) sprawozdanie finansowe to będzie nosiło nową datę. Czy należy przechowywać pierwotnie sprawozdanie finansowe?</p>	
<p>11. Czy jeżeli z przyczyn niezależnych od jednostki np. teleinformatycznych (technicznych) nie ma możliwości sporządzenia lub podpisania sprawozdania finansowego w wersji elektronicznej, a biegłemu rewidentowi przekazano kompletne sprawozdanie finansowe tyle, że w wersji papierowej ze wszystkimi odręcznymi podpisami notarialnie potwierdzonymi to czy można uznać, że biegły rewident nie uzyskał wystarczających i odpowiednich dowodów badania pozwalających na wyrażenie opinii w sprawozdaniu z badania?</p>	<p>Cyt.: "<a href="#">Numer pytania opublikowanego na stronie MF: 2</a>".</p>
<p>12. Czy kwalifikowany podpis elektroniczny przynależy do osoby fizycznej (biegłego rewidenta) czy do firmy audytorskiej, w ramach której działa biegły rewident? Czy jest możliwe podpisywanie tym samym kwalifikowanym podpisem elektronicznym sprawozdań z badania wydawanych w imieniu różnych firm audytorskich?</p>	<p>Cyt.: "<a href="#">Numer pytania opublikowanego na stronie MF: 83</a>".</p>
<p>13. Czy, a jeśli tak, to jaki format kwalifikowanego podpisu elektronicznego jest właściwy do podpisania sprawozdania z badania?</p> <p>14. Czy jedyną akceptowalną formą w momencie składania w e-KRS podpisanego podpisem kwalifikowanym sprawozdania z badania przekazywanego przez audytora jest dokument podpisany w formacie XAdES (typ dokumentu: plik XAdES)? W przypadku odpowiedzi twierdzącej, czy w konsekwencji podpisany dokument .pdf w trybie PAdES z wklejoną wizualizacją podpisu nie zostanie przyjęty przez e-KRS?</p>	<p>Cyt.: "Kwestie podniesione w tym pytaniu pozostają poza właściwością Departament Rachunkowości i Rewizji Finansowej Ministerstwo Finansów".</p>
<p>15. 15 Zgodnie z art. 45.1g ustawy o rachunkowości sprawozdania finansowe jednostek wpisanych do rejestru przedsiębiorców Krajowego Rejestru Sądowego sporządza się w strukturze logicznej oraz formacie udostępnianych w Biuletynie Informacji Publicznej.</p> <p>Zgodnie z informacją zamieszczoną na stronie Biuletynu Informacji Publicznej struktura logiczna zawiera bilans, rachunek zysków i strat, zestawienie zmian w kapitale własnym, rachunek przepływów pieniężnych, uzgodnienie wyniku podatkowego i księgowego oraz wprowadzenie do sprawozdania finansowego. Co w związku z powyższym jest przedmiotem badania sprawozdania finansowego? Czy w konsekwencji opinia biegłego rewidenta powinna być wydana o sprawozdaniu finansowym składającym się z:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– bilansu, rachunku zysków i strat, zestawienia zmian w kapitale własnym, rachunku przepływów pieniężnych za rok zakończony w tym dniu oraz dodatkowych informacji i objaśnień sporządzonych w strukturze logicznej,</li> <li>– struktury logicznej w formacie .xml (zawierającej bilans, rachunek zysków i strat, zestawienie zmian w kapitale</li> </ul>	<p>Cyt.: "<a href="#">Numer pytania opublikowanego na stronie MF: 85</a>".</p>

<p>własnym, rachunek przepływów pieniężnych oraz dodatkowych informacji i objaśnień)? Czy w związku z powyższym potrzebna jest zmiana przykładów ilustrujących sprawozdanie z badania?</p>	
<p>16. Struktura logiczna, w przypadku innych spółek, stanowi macierz 1700x110 komórek. Czy biegły rewident odpowiada za błędne ujęcie kwot w niewłaściwym wierszu/kolumnie?</p>	<p><i>Brak odpowiedzi.</i></p>
<p>17. Udostępniona struktura logiczna ma nieczytelny format co może stać w sprzeczności z zasadą rzetelnego i jasnego obrazu jaki powinno przedstawiać sprawozdanie finansowe? Czy w konsekwencji biegły rewident może wyrazić opinię o tym, że sprawozdanie finansowe sporządzone w strukturze logicznej oraz formacie udostępnianych w Biuletynie Informacji Publicznej, jako całość, spełnia tę zasadę?</p>	<p>Cyt.: "<a href="#">Numer pytania opublikowanego na stronie MF: 11, 13, 14, 60</a> oraz komunikat dot. udostępnionych na stronie Ministerstwa Finansów aplikacji, za pomocą których jednostki mogą sporządzać e-Sprawozdania Finansowe”.</p>