



CFRR >>

**Centre for Financial
Reporting Reform**



WORLD BANK GROUP
Governance

**FRTAP
POLAND**

FINANCIAL REPORTING
TECHNICAL ASSISTANCE
PROGRAMME

**PORÓWNANIE POLSKICH PRZEPISÓW RACHUNKOWOŚCI
SEKTORA PUBLICZNEGO Z MIĘDZYNARODOWYMI STANDARDAMI
RACHUNKOWOŚCI SEKTORA PUBLICZNEGO (MSRSP)**

Maj 2015

Raport przygotowany przez:

CFRR»
**Centre for Financial
Reporting Reform**



Centre for Financial Reporting Reform (CFRR)
Governance Global Practice, The World Bank
Praterstrasse 31
1020 Vienna, Austria

Web: www.worldbank.org/cfr

Email: cfr@worldbank.org

Phone: +43-1-217-0700

© 2017 International Bank for Reconstruction and Development / The World Bank
1818 H Street NW
Washington DC 20433
Telephone: 202-473-1000
Internet: www.worldbank.org

This work is a product of the staff of The World Bank with external contributions. The findings, interpretations, and conclusions expressed in this work do not necessarily reflect the views of The World Bank, its Board of Executive Directors, or the governments they represent.

The World Bank does not guarantee the accuracy of the data included in this work. The boundaries, colors, denominations, and other information shown on any map in this work do not imply any judgment on the part of The World Bank concerning the legal status of any territory or the endorsement or acceptance of such boundaries.

Rights and Permissions

The material in this work is subject to copyright. Because The World Bank encourages dissemination of its knowledge, this work may be reproduced, in whole or in part, for noncommercial purposes as long as full attribution to this work is given.

Any queries on rights and licenses, including subsidiary rights, should be addressed to World Bank Publications, The World Bank Group, 1818 H Street NW, Washington, DC 20433, USA; fax: 202-522-2625; e-mail: pubrights@worldbank.org.

**PROJEKT WSPÓŁFINANSOWANY PRZEZ SZWAJCARIĘ W RAMACH
SZWAJCARSKIEGO PROGRAMU WSPÓŁPRACY Z NOWYMI KRAJAMI
CZŁONKOWSKIMI UNII EUROPEJSKIEJ**

Maj 2015

Podziękowania	iii
Streszczenie.....	v
Wstęp.....	v
Kontekst, cele i metodologia	v
Główne aspekty wspólne i rozbieżności pomiędzy polskimi przepisami rachunkowości sektora publicznego a MSRSP.....	vi
Inne ważne uwagi	vii
Możliwości dalszych działań	viii
Najważniejsze skróty zastosowane w tekście	xii
1. Wstęp	1
1.1. Zapotrzebowanie na raport i uzasadnienie	1
1.2. Kontekst krajowy	2
2. Definicja i zastosowanie polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego.....	5
3. Podsumowanie porównania polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego z MRSP wnioski i dalsze kroki	10
3.1. Obszary polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego, które są najbardziej zgodne z MSRSP	10
3.2. Obszary polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego najbardziej odbiegające od MSRSP	12
3.3. MSRSP które nie mają zastosowania w Polsce	13
3.4. Wpływ Krajowych Standardów Rachunkowości na polskie przepisy rachunkowości sektora publicznego.....	13
3.5. Tabela sumaryczna.....	13
4. Wpływ krajowych standardów rachunkowości na polskie przepisy rachunkowości sektora publicznego	40
5. Wnioski i dalsze kroki	43
5.1. Korzyści płynące ze stosowania sprawozdawczości opartej na zasadzie memoriałowej raczej niż sprawozdawczości budżetowej.....	43
5.2. Możliwości wzmocnienia polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego	47
5.3. Proponowane podejście do planowania rozwoju polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego.....	48
Aneks 1: Porównanie polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego z MSRSP	52
MSRSP 1 Prezentacja sprawozdań finansowych.....	52
MSRSP 2 Sprawozdanie z Przepływów Pieniężnych	56
MSRSP 3 Zasady (polityka) rachunkowości, zmiany wartości szacunkowych i korygowanie błędów	59

MSRSP 4 Skutki zmian kursów wymiany walut obcych	61
MSRSP 5 Koszty finansowania zewnętrznego	64
MSRSP 6 Skonsolidowane i jednostkowe sprawozdania finansowe	66
MSRSP 7 Inwestycje w jednostkach stowarzyszonych	72
MSRSP 8 Udziały we wspólnych przedsięwzięciach	72
MSRSP 9 Przychody z transakcji handlowych	73
MSRSP 10 sprawozdawczość finansowa w warunkach hiperinflacji	74
MSRSP 11 Umowy o usługę budowlaną	75
MSRSP 12 Zapasy	77
MSRSP 13 Leasing	81
MSRSP 14 Zdarzenia po zakończeniu okresu sprawozdawczego	83
MSRSP 15 Ujawnianie i prezentacja instrumentów finansowych	84
MSRSP 16 Nieruchomości inwestycyjne	84
MSRSP 17 Rzeczowe aktywa trwałe	88
MSRSP 18 Sprawozdawczość segmentów operacyjnych.....	92
MSRSP 19 Rezerwy, zobowiązania warunkowe i aktywa warunkowe	93
MSRSP 20 Ujawnianie informacji na temat podmiotów powiązanych.....	96
MSRSP 21 Utrata wartości aktywów nie generujących środków pieniężnych	97
MSRSP 22 Ujawnienia informacji finansowych dotyczących sektora instytucji rządowych i samorządowych	97
MSRSP 23 Przychody z transakcji niehandlowych (o charakterze podatków i transferów)	98
MSRSP 24 Prezentacja informacji o budżecie w sprawozdaniach finansowych.....	101
MSRSP 25 Świadczenia pracownicze	102
MSRSP 26 Utrata wartości aktywów generujących środki pieniężne.....	104
MSRSP 27 Rolnictwo	107
MSRSP 28 Instrumenty finansowe: prezentacja.....	108
MSRSP 29 Instrumenty finansowe: ujmowanie i wycena.....	110
MSRSP 30 instrumenty finansowe: ujawnianie informacji.....	115
MSRSP 31 Aktywa niematerialne.....	116
MSRSP 32 Umowy na usługi koncesjonowane: koncesjonodawca	120
Aneks 2: Szczegółowe porównanie polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego z MSRSP.....	121
Aneks 3: Porównanie krajowych standardów rachunkowości z odpowiednimi MSRSP	213
Aneks 4: Wykaz międzynarodowych standardów rachunkowości sektora publicznego	223

PODZIĘKOWANIA

Niniejszy raport został opracowany przez zespół w składzie: Andrew Mackie (Senior Financial Management Specialist, Joint Task Team Leader), Iwona Warzecha (Senior Financial Management Specialist, Joint Task Team Leader), oraz Konsultanci - Ranjan Ganguli, Piotr Pyziak, Aleksandra Rytko, Tomasz Wojtania, Andreas Bergmann i Iris Rauskala.

Raport został przygotowany we współpracy z partnerami krajowymi i uwzględnia komentarze otrzymane od przedstawicieli polskiego rządu.

Bank Światowy pragnie złożyć podziękowania za współpracę i pomoc pracownikom Departamentu Rachunkowości Ministerstwa Finansów podczas prac nad raportem.

STRESZCZENIE

Wstęp

Kryzys zadłużenia państw podkreślił potrzebę wykazania przez rządy ich stabilności finansowej a także potrzebę bardziej rygorystycznej i przejrzystej sprawozdawczości fiskalnej. Działalność sektora publicznego stanowi znaczną część produktu krajowego brutto (PKB) a jego aktywa i zobowiązania są zazwyczaj znaczące we wszystkich gospodarkach. Jeszcze przed kryzysem rządy utrzymywały znaczne zasoby w postaci finansowych i niefinansowych aktywów i zobowiązań. Podczas kryzysu zasoby aktywów finansowych rządów wzrosły średnio o 4 do 5 % PKB, natomiast zobowiązania o ponad 20% PKB. Ważne jest zatem aby sprawnie nimi zarządzać i by rządy były rozliczane z tego zarządzania przez swoich obywateli, przedstawicieli, inwestorów, oraz innych interesariuszy. Niedawne wydarzenia, w szczególności przypadki nieprawidłowości w sprawozdawczości finansowej niektórych państw członkowskich UE wykazały, że system statystyk fiskalnych w niewystarczającym stopniu łagodzi ryzyko zaniżania jakości danych, obniżania zaufania inwestorów i postrzegania wypłacalności fiskalnej kraju. Jednym z głównych źródeł danych fiskalnych są zapisy księgowe i sprawozdania różnych jednostek administracji publicznej, wraz z towarzyszącymi im ujawnieniami.

Obok zaspokajania potrzeb zewnętrznych interesariuszy, kompleksowe ramy rachunkowości i sprawozdawczości sektora publicznego w coraz większym stopniu postrzegane są jako ważne narzędzia poprawy procesu podejmowania decyzji gospodarczych przez rząd; na przykład, w obszarze efektywnego wykorzystania środków publicznych i oceny wyników. Międzynarodowe Standardy Rachunkowości Sektora Publicznego (MSRSP) są powszechnie uważane za wzorzec wysokiej jakości rachunkowości i sprawozdawczości finansowej sektora publicznego; są tworzone w ramach sformalizowanego procesu i popierane przez rządy, organizacje zawodowe sektora rachunkowości oraz organizacje międzynarodowe.

Kontekst, cele i metodologia

Unia Europejska rozpoczęła niedawno inicjatywę mającą na celu poprawę jakości i porównywalności sprawozdawczości fiskalnej w krajach członkowskich. Inicjatywa ta obejmuje między innymi opracowanie i wprowadzenie Europejskich Standardów Rachunkowości Sektora Publicznego (ESRSP), które w znacznym stopniu będą oparte na MSRSP. W celu przygotowań do publicznych konsultacji na temat ESRSP, Ministerstwo Finansów (MF) Polski zleciło Bankowi Światowemu opracowanie niniejszego Raportu, porównującego obecnie obowiązujące w Polsce przepisy rachunkowości sektora publicznego

z MSRSP i prezentującego opcje strategiczne dalszego rozwoju rachunkowości i sprawozdawczości finansowej sektora publicznego w Polsce.

Niniejszy Raport nie zajmuje się kwestią przestrzegania przepisów w praktyce; nie określa też kosztów ani działań z zakresu budowy potencjału instytucjonalnego jakie musiałyby być podjęte, gdyby Rząd zdecydował się zmniejszyć rozbieżności pomiędzy polskimi przepisami rachunkowości sektora publicznego a MSRSP, zidentyfikowane w niniejszym raporcie.

Główne aspekty wspólne i rozbieżności pomiędzy polskimi przepisami rachunkowości sektora publicznego a MSRSP

Obecnie obowiązujące w Polsce przepisy rachunkowości sektora publicznego to skomplikowane ramy prawne, składające się z ustaw, rozporządzeń i wymagań specyficznych dla sektora. Korzystne byłoby ich uproszczenie i harmonizacja z myślą o praktykach w sektorze rachunkowości. Polskie przepisy rachunkowości sektora publicznego oparte są na zasadzie memoriałowej raczej niż kasowej i są zgodne z wieloma zasadami leżącymi u podstaw MSRSP. Przepisy rachunkowości sektora publicznego mają szereg źródeł. Około 71,000 jednostek sektora finansów publicznych stosuje przepisy Ustawy o rachunkowości (UoR), która obowiązuje również sektor przedsiębiorstw, jednak Ustawa o finansach publicznych, a w szczególności Rozporządzenia Ministra Finansów, zwalniają około 68,000 jednostek ze stosowania rozdziałów UoR dotyczących prezentacji sprawozdań finansowych, konsolidacji i badania przez biegłego rewidenta. Dalsze szczegółowe uregulowania dotyczą poboru podatków i instytucji publicznych. UoR zezwala jednostkom, ale nie nakazuje, stosowanie Krajowych Standardów Rachunkowości (KSR) w zakresie zagadnień rachunkowości nie regulowanych przez UoR. Każdy z wyżej wymienionych zbiorów przepisów o rachunkowości odbiega od MSRSP w innym stopniu, co utrudnia ich spójne stosowanie czy efektywny rozwój.

Obszary polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego najbardziej zgodne z MSRSP to między innymi:

- a. *Wycena aktywów.* Ogólnie, polskie przepisy rachunkowości sektora publicznego są zasadniczo zgodne z przewidzianym w MSRSP traktowaniem aktywów, opisanym w MSRSP 12 (Zapasy), MSRSP 16 (Nieruchomości inwestycyjne), MSRSP 17 (Rzeczowe aktywa trwałe), MSRSP 31 (Wartości niematerialne) i MSRSP 26 (Utrata wartości aktywów generujących środki pieniężne).
- b. *Inne.* Polskie przepisy rachunkowości sektora publicznego są również zasadniczo zgodne z MSRSP w zakresie: MSRSP 4 (Skutki zmian kursów wymiany walut obcych) za wyjątkiem rachunkowości środków UE; MSRSP 5 (Koszty finansowania zewnętrznego) za wyjątkiem obowiązkowej kapitalizacji kosztów finansowania zewnętrznego

poniesionych na środki trwałe, w tym środki trwałe w budowie; MSRSP 9 (Przychody z transakcji handlowych); oraz MSRSP 11 (Umowy o usługę budowlaną).

Obszary polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego najbardziej odbiegające od MSRSP to między innymi:

- a. *Prezentacja sprawozdań finansowych.* Sprawozdania finansowe sporządzane zgodnie z polskimi przepisami rachunkowości sektora publicznego zawierają znacząco mniej informacji finansowych niż wymaga tego MSRSP 1 (Prezentacja sprawozdań finansowych) czy MSRSP 2 (Sprawozdanie z Przepływów Pieniężnych) w zakresie składników sprawozdania finansowego (sprawozdanie z sytuacji finansowej, zestawienie zmian w aktywach netto/kapitale własnym, sprawozdanie z przepływów pieniężnych, informacje o przyjętych zasadach rachunkowości oraz inne informacje uzupełniające i objaśnienia).
- b. *Ujmowanie podatków i transferów.* Sprawozdania finansowe sporządzane zgodnie z polskimi przepisami rachunkowości sektora publicznego nie uwzględniają przychodów z podatków i cel pobieranych przez organy podatkowe podległe MF, ani też bezzwrotnych środków europejskich, czego wymaga MSRSP 23 (Przychody z transakcji niehandlowych).
- c. *Agregowanie informacji finansowych.* Obecnie, polskie przepisy rachunkowości sektora publicznego zawierają bardzo ograniczone wymagania w zakresie sporządzania zagregowanych informacji finansowych. Utrudnia to użytkownikom informacji finansowych dokonywanie osądów odnośnie wyników jednostki oraz podejmowanie dobrych decyzji gospodarczych.
- d. *Inne.* Polskie przepisy rachunkowości sektora publicznego znacząco odbiegają od MSRSP również w zakresie: MSRSP 28-30 (Instrumenty finansowe), MSRSP 13 (Leasing), MSRSP 25 (Świadczenia pracownicze), MSRSP 20 (Ujawnianie informacji na temat podmiotów powiązanych) oraz MSRSP 32 (Umowy na usługi koncesjonowane). W wyniku takich rozbieżności, wiele zobowiązań i związanych z nimi ujawnień, które byłyby prezentowane w ramach MSRSP nie jest ujmowanych w oparciu o obecne przepisy rachunkowości sektora publicznego.

Inne ważne uwagi

Krajowe Standardy Rachunkowości (KSR) są stosowane przez nieliczne jednostki sektora publicznego, ponieważ są dobrowolne. Gdyby KSR nadano charakter obowiązkowy, rozbieżności w zakresie polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego a MSRSP zmniejszyłyby się w zakresie: sprawozdań z przepływów pieniężnych; utraty wartości aktywów generujących środki pieniężne; leasingu; rezerw; a także zmian polityki

rachunkowości, wartości szacunkowych, korygowania błędów oraz zdarzeń następujących po dniu bilansowym.

Choć ocena taka wykracza poza zakres niniejszego Raportu, istnieje mało przesłanek pozwalających przypuszczać, że sprawozdania finansowe sporządzone w oparciu o polskie przepisy rachunkowości sektora publicznego są szeroko wykorzystywane w praktyce. Decydenci i osoby mające wpływ na przyjmowaną politykę wydają się polegać raczej na sprawozdaniach z realizacji budżetu, opartych na zasadzie kasowej; w związku z tym, zarządzają ryzykiem fiskalnym, bądź też wpływają na takie zarządzanie, w oparciu o bardzo niekompletne informacje. Rachunkowość prowadzona według zasady memoriałowej to jedyny powszechnie przyjęty system informacji zapewniający kompletny i wiarygodny sytuacji finansowej i gospodarczej oraz wyników działania jednostki (komórki administracji publicznej, przedsiębiorstwa, czy innej), ponieważ w pełni odzwierciedla aktywa i zobowiązania, jak też dochody i koszty jednostki w okresie objętym dokumentacją księgową i w momencie zamknięcia ksiąg.

Możliwości dalszych działań

W krótkim terminie, istnieją silne przesłanki w kierunku uzupełnienia obecnych sprawozdań z realizacji budżetu, sporządzanych metodą kasową, o informacje pozyskiwane w ramach metody memoriałowej, tak, by zapewnić lepsze informacje decydom i osobom wpływającym na politykę, dla potrzeb zarządzania zasobami publicznymi i ryzykiem fiskalnym. Dobrym pierwszym krokiem byłoby wykorzystanie informacji już sporządzanych w oparciu o przepisy rachunkowości sektora publicznego. Następnie, poprawa polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego pomogłaby dalej zmniejszyć deficyt informacji.

Najważniejsze możliwości wzmocnienia polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego, które mogą również być postrzegane jako kroki niezbędne dla ewentualnego przyjęcia MSRSP to między innymi:

- a. *Uproszczenie i standaryzacja polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego.* Polskie przepisy rachunkowości sektora publicznego są skomplikowane, nie zawierają wspólnych standardów dla wszystkich jednostek sektora finansów publicznych i sprawiają, że trudno jest zrozumieć oraz interpretować różne typy sporządzanych sprawozdań finansowych. Te niejednolite ramy sprawozdawczości finansowej są przeszkodą na drodze do konsolidacji. Przepisy rachunkowości sektora publicznego powinny być uproszczone i wystandaryzowane dla wszystkich JSFP. Wymaga to również opracowania jednolitego planu kont, który uwzględniłby nie tylko wymogi zrewidowanych przepisów rachunkowości sektora publicznego, ale również wymogi

innych sprawozdań finansowych i statystycznych sporządzanych na potrzeby innych jednostek rządowych oraz organów nadzoru i organów podatkowych.

- b. *Opracowanie zagregowanych informacji finansowych.* Lepsza dostępność zagregowanych informacji sporządzanych w oparciu o zasadę memoriałową pozwoliłoby rządowi zrozumieć ogólną sytuację finansową administracji publicznej i ryzyk fiskalnych lepiej, niż pozwalają na to obecne skonsolidowane sprawozdania z realizacji budżetu sporządzane według metody kasowej. Doświadczenie innych krajów wskazuje na to, że opracowanie skonsolidowanych sprawozdań finansowych to skomplikowane zadanie, wymagające starannego rozważenia kosztów i korzyści. Jednym z możliwych podejść byłoby dopasowanie procesu konsolidacji sprawozdań finansowych (wraz z kompleksowymi ujawnieniami) do stosowanego obecnie procesu budżetowego; sprawozdania takie byłyby sporządzane na poziomie (i) rządu (ii) jednostek samorządu terytorialnego.
- c. *Zasięg i definicja JSFP.* UoFP wydaje się wyłączać niektóre jednostki sektora publicznego, takie jak np. Skarb Państwa i Fundusz Drogowy, z definicji JSFP i w związku z tym wydaje się, że nie podlegają one polskim przepisom rachunkowości sektora publicznego. Ponadto, niektóre transakcje realizowane przez sektor publiczny, jak np. przychody z podatków i ceł pobieranych przez jednostki podległe MF, oraz bezzwrotne środki europejskie, wydają się nie mieścić w zakresie polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego. Przepisy rachunkowości sektora publicznego należałoby poddać przeglądowi i nowelizacji, tak, by uwzględnić w nich wszystkie stosowne jednostki i transakcje.

Dalsze dostosowanie polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego do MSRSP przyczyniłoby się do podniesienia odpowiedzialności za finanse i poprawy zarządzania środkami publicznymi oraz ryzykiem fiskalnym. Niemnie jednak, takie dostosowanie, ze względu na złożoność związanych z nim procesów, wymaga działań długoterminowych. W związku z tym jest to znacząca i kosztowna inwestycja, która wymaga starannego planowania i odpowiedniej kolejności realizacji. Doświadczenia innych krajów wykazały również, jak ważne jest zaangażowanie wyższego kierownictwa i polityków wysokiego szczebla dla zwiększenia poparcia i uczestnictwa kluczowych interesariuszy w promowaniu korzyści płynących z inwestycji w sprawozdawczość finansową opartą na zasadzie memoriałowej. Opracowanie kompleksowego programu działań będzie wymagało dalszych prac przygotowawczych, w tym oceny faktycznie stosowanych w sektorze publicznym praktyk księgowych, jak też ram instytucjonalnych i ograniczeń w tym zakresie. W krótkim terminie, kluczowi interesariusze mogliby również skorzystać na: dalszych spotkaniach poświęconych podnoszeniu świadomości; szkoleniach z zakresu MSRSP; uczeniu się na przykładzie innych krajów UE, stosujących standardy oparte na MSRSP; warsztatach poświęconych opracowaniu odpowiedniej polityki, rozważaniu istotnych zagadnień w tym zakresie i ukierunkowaniu myślenia na ich temat.

NAJWAŻNIEJSZE SKRÓTY ZASTOSOWANE W TEKŚCIE

AAA	[Bank Światowy] Pomoc techniczno doradcza
CFRR	[Bank Światowy] Centrum ds. Reformy Sprawozdawczości Finansowej
CHF	Frank szwajcarski
CPS	Strategia Partnerstwa dla Kraju
DPL	[Bank Światowy] Pożyczka programowa na politykę rozwojową
EDP	Procedura nadmiernego deficytu
EPSAR(P)	Poprawa rachunkowości i sprawozdawczości finansowej sektora publicznego (Program)
ESA	Europejski System Rachunków Narodowych i Regionalnych
ESRSP	Europejskie Standardy Rachunkowości Sektora Publicznego
EUROSAI	Europejska Organizacja Najwyższych Organów Kontroli
FRTAP	Program pomocy technicznej w zakresie sprawozdawczości finansowej
GFS	Statystyki finansowe rządu
GNI	Dochód narodowy brutto
IL	[Bank Światowy] pożyczki inwestycyjne
INTOSAI	Międzynarodowa Organizacja Najwyższych Organów Kontroli
JSFP	Jednostka/i Sektora Finansów Publicznych
JST	Jednostka samorządu terytorialnego
KIBR	Krajowa Izba Biegłych Rewidentów
KSR	Krajowe Standardy Rachunkowości
MF	Ministerstwo Finansów
MSR	Międzynarodowe Standardy Rachunkowości
MSRSP	Międzynarodowe Standardy Rachunkowości Sektora Publicznego
MSSF	Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej
MŚP	Małe i średnie przedsiębiorstwa
MTO	Cel średnioterminowy
NBP	Narodowy Bank Polski
NIK	Najwyższa Izba Kontroli
PKB	Produkt krajowy brutto
PLN	Złoty polski
PO	Platforma Obywatelska
PoC	Metoda stopnia zaawansowania
PPS	Standardy siły nabywczej
PSL	Polskie Stronnictwo Ludowe
RMF	Rozporządzenie Ministra Finansów z dn. 05.07.2010
SFP	Sektor Finansów Publicznych
SKWP	Stowarzyszenie Księgowych w Polsce
UE	Unia Europejska
UoFP	Ustawa o finansach publicznych

UoR	Ustawa o rachunkowości
USD	Dolar USA
ZMF	Zarządzenie Ministra Finansów

1. WSTĘP

1.1. Zapotrzebowanie na raport i uzasadnienie

1. Niniejszy raport, porównujący polskie przepisy rachunkowości sektora publicznego z MSRSP, jest pierwszym elementem programu poprawy rachunkowości i sprawozdawczości finansowej sektora publicznego (EPSARP) w Polsce, realizowanego przez Bank Światowy w ramach programu pomocy technicznej w zakresie sprawozdawczości finansowej (FRTAP) finansowanego przez Polsko-Szwajcarski Program Współpracy.
2. Eurostat rozpoczął niedawno inicjatywę mającą na celu promowanie harmonizacji rachunkowości sektora publicznego w krajach członkowskich UE. Inicjatywa ta obejmuje między innymi opracowanie i wprowadzenie Europejskich Standardów Rachunkowości Sektora Publicznego (ESRSP), które najprawdopodobniej w znacznym stopniu będą oparte na (MSRSP)¹. Jednym z celów inicjatywy jest poprawa jakości danych zawartych w sprawozdaniach sporządzanych przez kraje członkowskie UE zgodnie z Europejskim Systemem Rachunków Narodowych i Regionalnych (ESA), stanowiącym ramy rachunkowości UE dla potrzeb systematycznego, szczegółowego opisu gospodarki. To z kolei wpłynęło na wzrost zainteresowania przyszłymi kierunkami reformy rachunkowości sektora publicznego w obrębie Rządu. Rząd Polski szczególnie troszczy się o zasadność reform, zasady proporcjonalności i subsydiarności, potencjalnie wysokie koszty reform, ograniczenia w zakresie zdolności instytucjonalnych oraz implikacje pracy biegłych rewidentów w sektorze finansów publicznych, jak też horyzont czasowy, jaki prawdopodobnie zostanie zaproponowany dla publikacji pierwszego zestawu skonsolidowanych sprawozdań finansowych zgodnych z ESRSP.
3. Instytucją, której mandat polityczny obejmuje rozwój rachunkowości sektora finansów publicznych w Polsce jest Departament Rachunkowości w Ministerstwie Finansów. W związku z tym, Ministerstwo zwróciło się do Banku z prośbą o pomoc w niżej opisanych działaniach, w ramach Programu pomocy technicznej w zakresie sprawozdawczości finansowej (FRTAP):
 - Porównanie Międzynarodowych Standardów Rachunkowości Sektora Publicznego (MSRSP) w wersji opublikowanej przez IPSASB pod koniec 2014 r. z obecnie obowiązującymi polskimi przepisami rachunkowości sektora publicznego.

¹ Międzynarodowe Standardy Rachunkowości Sektora Publicznego (MSRSP) są powszechnie uważane za wzorzec wysokiej jakości rachunkowości i sprawozdawczości finansowej sektora publicznego; są tworzone w ramach sformalizowanego procesu i popierane przez rządy, organizacje zawodowe sektora rachunkowości oraz organizacje międzynarodowe. Więcej informacji odnośnie propozycji opracowania Europejskich Standardów Rachunkowości Sektora Publicznego (ESRSP) można znaleźć pod adresem <http://www.esrsp.ue>.

- Opracowanie i realizacja szkoleń dla instytucji regulacyjnych i innych interesariuszy z zakresu MSRSP i procesu ich stanowienia w celu wzbogacenia wiedzy praktycznej i rozumienia tych standardów.
- Organizacja wizyt studyjnych w wybranych krajach UE, stosujących albo MSRSP albo standardy krajowe oparte na MSRSP.

1.2. Kontekst krajowy

1.2.1. Tło polityczne i gospodarcze

4. Polska stała się ważnym graczem w UE. Z liczbą ludności około 38.2 mln i GNI per capita w wysokości około 13,730 USD (2014, metoda Atlas), Polska jest największą gospodarką w Europie Środkowej. Od momentu przystąpienia do UE w 2004 r., poczyniła imponujące postępy jeśli chodzi o doganianie głównych krajów UE w zakresie rozwoju gospodarczego i standardu życia (PKB per capita według standardu siły nabywczej [PPS] wzrósł w Polsce z 49% do 67% średniej UE).
5. Po mianowaniu premiera Tuska na stanowisko przewodniczącego Rady Europejskiej, urząd premiera objęła we wrześniu 2014 r. Ewa Kopacz; jej mianowanie odbyło się na rok przed wyborami powszechnymi, zaplanowanymi na późną jesień 2015 r. Rząd koalicyjny, składający się z przedstawicieli Platformy Obywatelskiej (PO) i Polskiego Stronnictwa Ludowego (PSL), ma w parlamencie nieznaczną większość, jednak został wybrany z silnym mandatem do realizacji reform, w szczególności w obszarze finansów publicznych, rynków finansowych, rynków pracy, klimatu dla biznesu i innowacji. Bank Światowy nadal wspiera realizację programu reform Rządu poprzez pożyczki na programową politykę rozwojową – DPL, a także usługi analityczne i doradcze, które pomagają w stymulowaniu globalnej wymiany wiedzy.
6. Znaczący wzrost inwestycji i konsumpcji prywatnej pomógł we wzmocnieniu wzrostu gospodarczego w 2014 r. Tempo wzrostu PKB uległo w 2014 r. podwojeniu, z 1.7% w 2013 r. i 1.8% w 2012 r. do 3.4% w 2014 r. Popyt krajowy stał się głównym czynnikiem napędzającym wzrost w świetle słabnącej aktywności eksportowej, wynikającej ze słabego ożywienia gospodarczego w strefie euro, połączonego z wpływem rosnących napięć geopolitycznych, sankcji i spowolnienia gospodarki rosyjskiej. Działalność inwestycyjna ożywiła się znacznie w roku 2014, napędzana przez korzystne warunki finansowania i rosnące zaufanie w biznesie, natomiast konsumpcja prywatna skorzystała na znacznej poprawie zatrudnienia i realnych wynagrodzeń.

1.2.2. Wyniki fiskalne

7. Dobra polityka makroekonomiczna pomogła Polsce w utrzymaniu wzrostu gospodarczego w okresie globalnej recesji. Podczas dwóch ostatnich okresów słabego rozwoju w strefie euro, w latach 2008-10 i 2013, Polska przyjęła kontrykcyjną politykę monetarną i fiskalną, tak, by złagodzić wpływ kryzysu na gospodarkę krajową. Deficyt sektora instytucji rządowych i samorządowych (general government) wzrósł z 3.8% PKB w 2012 r. do 4% PKB w 2013 r. Pomimo spadku popytu krajowego, w szczególności inwestycji, Polska jest jedynym krajem UE, który utrzymał nieprzerwany wzrost gospodarczy w ciągu ostatnich sześciu lat. W 2014 r. wzrost gospodarczy w Polsce się umocnił i władze ponownie podjęły wysiłki na rzecz konsolidacji fiskalnej, w celu rozpoczęcia odbudowy ostrożnościowych buforów fiskalnych, zmniejszając deficyt budżetowy do około 3.2% PKB. Stabilny popyt krajowy w zestawieniu z trudnym środowiskiem zewnętrznym, w średnim terminie doprowadzi do ustabilizowania wzrostu gospodarczego na poziomie nieco powyżej 3% rocznie. Oczekuje się wzrostu PKB o około 3.4% w 2015 r. i 3.6% w 2016. Popyt krajowy prawdopodobnie pozostanie głównym motorem napędowym wzrostu, wspierany przez silną konsumpcję i wzrost inwestycji. Prognozowany jest wzrost konsumpcji prywatnej o około 3%, wynikający ze znacznego wzrostu zatrudnienia, co z kolei przyczyni się do zmniejszenia stopy bezrobocia. Ponadto, zwiększenie niektórych wydatków socjalnych – w szczególności podwyższona ulga podatkowa na dzieci i indeksacja emerytur – dodatkowo przyczyni się do wzrostu realnych dochodów gospodarstw domowych. Inwestycje również skorzystają na uruchomieniu nowych projektów finansowanych ze środków UE oraz trwającym ożywieniu działalności kredytowej w zakresie kredytów dla przedsiębiorstw. Niedawna poprawa prognoz dla strefy euro, jak też niskie ceny ropy naftowej, powinny sprzyjać wzrostowi gospodarczemu w przyszłości; niemniej jednak, ryzyka związane z napięciem geopolitycznym mogą spowodować wzrost niepewności, co z kolei może osłabić zaufanie konsumentów i inwestycje w sektorze prywatnym.
8. Oczekuje się, że wskaźnik długu publicznego do PKB utrzyma się na poziomie około 50% PKB w okresie objętym prognozą. Zmiany systemu emerytalnego, połączone z transferem środków funduszy emerytalnych do rządu, jak też zmiana metodologii ESA przyniosły w wyniku redukcję wskaźnika długu do PKB z 55.7% w 2013 r. do szacunkowo 50.1% PKB w 2014. Trwająca konsolidacja fiskalna i korzystna różnica pomiędzy prognozowanym PKB a realną stopą procentową pomoże w utrzymaniu długu publicznego na poziomie około 50% PKB. Zagwarantuje to, że dług publiczny nie przekroczy progu z Maastricht w wysokości 60% PKB, ani też kluczowych krajowych progów zadłużenia (wyliczanych według metodologii krajowej). Analiza równowagi długu publicznego sugeruje, że jest on bardzo wrażliwy na wstrząs wzrostu, jednak nie oczekuje się, by poziom zadłużenia publicznego miał wzrosnąć powyżej 60% PKB.
9. Obecna czteroletnia Strategia Partnerstwa dla Kraju (Country Partnership Strategy, CPS), przedstawiona Radzie Dyrektorów 6 sierpnia 2013 r., prezentuje kontekst krajowy, program

rozwoju kraju oraz planowany program Banku Światowego dla Polski na lata 2014–17. Polska wyraziła zainteresowanie dalszym korzystaniem z finansowego i technicznego wsparcia Banku Światowego (oraz swoją intencję utrzymania obecnego statusu klienta w najbliższej przyszłości). CPS ma dwojaki cel: (i) promowanie trwałego wzrostu dochodów dla 40% najniższej zarabiającej (w kontekście konwergencji gospodarczej Polski z UE), oraz (ii) wspieranie nowej, rosnącej roli Polski jako globalnego partnera rozwojowego. Program opiera się na czterech strategicznych obszarach zaangażowania: (i) konkurencyjności gospodarczej (środowisko prowadzenia działalności gospodarczej, innowacje, finanse publiczne); (ii) równości i integracji społecznej (rynek pracy, rozwój regionalny, zdrowie, starzenie się); (iii) działań związanych z klimatem (polityka klimatyczna, ochrona przed powodzią, infrastruktura efektywnie wykorzystująca zasoby); oraz (iv) Polski jako globalnego partnera rozwojowego. Strategia przewiduje dwie serie pożyczek DPL, po dwie pożyczki każda, a także szereg programów pożyczek inwestycyjnych w okresie objętym strategią (w tym w dziedzinie zdrowia, ochrony przed powodzią i integracji społecznej).

10. Poprzedni program pożyczkowy zorganizowany był wokół kolejnych serii pożyczek programowych DPL wspierających prowadzone przez Rząd reformy w dziedzinie finansów publicznych, rynku pracy, oraz sektorów społecznych, a także rozwoju sektora prywatnego. Ponadto, Bank oferuje program pomocy techniczno-doradczej (Analytical and Advisory Assistance, AAA), w znacznym stopniu oparty na „produktach wiedzy”, i częściowo odpłatny przez Rząd. Władze Polski cenią sobie współpracę z Bankiem Światowym jako sposób na uzyskanie dostępu do globalnych zasobów wiedzy w specyficznych „nischach” technicznych (jak np. uporządkowana likwidacja banków, innowacje i konkurencyjność, modelowanie zmian klimatu, finansowanie infrastruktury, etc.). Tak uzyskana wiedza służy różnym celom, w tym ukierunkowaniu debat strategicznych i ułatwieniu projektowania lub wdrożenia technicznych reform.
11. Rząd podjął szereg działań mających na celu poprawę systemu zarządzania finansami publicznymi. Pod koniec roku 2009, parlament przyjął Ustawę o finansach publicznych, która znacznie wzmocniła przejrzystość i sprawność procesu budżetowego w Polsce. Nowa ustawa, obok innych środków, wprowadziła między innymi średnioterminowe ramy fiskalne i budżet zadaniowy, udoskonalone procedury w zakresie bezpieczeństwa zadłużania, wzmocnioną kontrolę i wewnętrzny audyt budżetu, oraz zwiększoną przejrzystość budżetu poprzez konsolidację niektórych jednostek budżetowych i utworzenie odrębnego budżetu środków europejskich. Obok prowadzonych działań z zakresu konsolidacji fiskalnej, rząd przeprowadził dalsze reformy mające na celu wzmocnienie reguł i instytucji fiskalnych, oraz poprawę efektywności sektora finansów publicznych, w tym w sektorach społecznych. Bank był aktywnie zaangażowany w tym obszarze poprzez kolejne pożyczki programowe na politykę rozwojową (Development Policy Loan, DPL) i pomoc techniczną w obszarze przeglądu wydatków, zarządzania funduszem płac w sektorze finansów publicznych, oraz zarządzania fiskalnego w samorządach lokalnych, realizowaną w bliskiej współpracy z Komisją Europejską i MFW.

2. DEFINICJA I ZASTOSOWANIE POLSKICH PRZEPISÓW RACHUNKOWOŚCI SEKTORA PUBLICZNEGO

12. Dla potrzeb niniejszego raportu i analizy założono, że na polskie przepisy rachunkowości sektora publicznego składa się sześć aktów prawnych: (i) artykuły 9 i 40 Ustawy o finansach publicznych z dn. 27 sierpnia 2009 r. (UoFP); (ii) Ustawa o rachunkowości z dn. 29 września 1994 r. (UoR); (iii) Rozporządzenie Ministra Finansów z dn. 5 lipca 2010 r. (RMF); (iv) Rozporządzenie Ministra Finansów z dn. 25 października 2010 r.; (v) Zarządzenie Ministra Finansów nr. 54 z dn. 23 grudnia 2010 (ZMF 54); oraz (vi) Zarządzenie Ministra Finansów nr. 53 z dn. 28 grudnia 2011 (ZMF 53). Wszystkie wymienione akty omówione są szczegółowo poniżej.
13. Pod koniec roku 2009, parlament przyjął Ustawę o finansach publicznych z celem wzmocnienia przejrzystości i sprawności procesu budżetowego w Polsce. Nowa ustawa, obok innych środków, wprowadziła między innymi średnioterminowe ramy fiskalne i budżet zadaniowy, udoskonalone procedury w zakresie bezpieczeństwa zadłużania, wzmocnioną kontrolę i wewnętrzny audyt budżetu, oraz zwiększoną przejrzystość budżetu poprzez konsolidację niektórych jednostek budżetowych i utworzenie odrębnego budżetu środków europejskich.
14. UoFP określa wymagania w zakresie sprawozdawczości finansowej polskiego sektora finansów publicznych. Art. 9 UoFP definiuje polski sektor finansów publicznych jako składający się z czternastu typów jednostek sektora finansów publicznych (JSFP). Jednostki te wymienione są w tabeli poniżej. Należy zauważyć, że art. 9 UoFP nie wymienia Funduszu Drogowego i Skarbu Państwa. W związku z tym, te dwie jednostki nie są uważane za JSFP i nie stosują polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego w rozumieniu definicji przyjętej na potrzeby niniejszego raportu².
15. UoR ma zastosowanie we wszystkich jednostkach mających siedzibę lub centralę na terytorium Polski i określa zasady rachunkowości, procedury badania ksiąg finansowych przez biegłych rewidentów, oraz zasady wykonywania czynności z zakresu rachunkowości i usług księgowych. UoR w znacznym stopniu oparta jest na czwartej i siódmej dyrektywie prawa spółek UE, a także na dyrektywie ws. ustawowych badań rocznych sprawozdań

² Fundusz Drogowy został wyłączonej z definicji, ponieważ jest funduszem działającym w obrębie BGK (polskiego banku państwowego) a banki nie są uważane za część sektora finansów publicznych. W rozumieniu autorów, Skarb Państwa został wyłączonej z definicji, ponieważ ESA 95 (na którym najwyraźniej opiera się UoR definiując sektor publiczny) nie mówi nic szczególnego na temat włączenia Skarbu Państwa, choć, co do pewnego stopnia pozostaje w sprzeczności, odpowiedniki Skarbu Państwa na poziomie JST są uważane za część sektora publicznego. Ogólny wpływ tych wyłączeń, biorąc pod uwagę brak skonsolidowanych, publikowanych, audytowanych czy powszechnie stosowanych sprawozdań finansowych sporządzonych zgodnie z polskimi przepisami rachunkowości sektora publicznego jest obecnie raczej marginalny.

finansowych. UoR stosowana jest zatem zarówno przez jednostki sektora publicznego jak i prywatnego.

16. Art. 80 UoR w połączeniu z art. 2, ust. 1, pkt 4 zwalnia wszystkie jednostki samorządu terytorialnego (JST) i ich związki, jak też państwowe i samorządowe jednostki budżetowe i samorządowe zakłady budżetowe z określonych w innych artykułach UoR obowiązków w zakresie sporządzania sprawozdań finansowych, skonsolidowanych sprawozdań finansowych oraz ich audytu, rejestracji i publikacji. Tę lukę wypełnia przede wszystkim art. 40 UoFP, który nadaje Ministrowi Finansów delegację ustawową do określenia odrębnych przepisów dla wymienionych trzech typów JSFP oraz państwowych funduszy celowych. Rozporządzenie Ministra Finansów z dn. 5 lipca 2010 r. (RMF)³ to odrębny zbiór przepisów dotyczących jednostek samorządu terytorialnego (JST), jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, oraz państwowych funduszy celowych.
17. Trzy inne akty prawne określają przepisy rachunkowości dotyczące jednostek zajmujących się poborem i administracją podatków: (i) Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 25 października 2010 r.⁴; (ii) Zarządzenie 54 Ministra Finansów z dnia 23 grudnia 2010 r.⁵; oraz (iii) Zarządzenie Nr 53 Ministra Finansów z dnia 28 grudnia 2011 r.⁶. Wpływ i konsekwencje tych aktów prawnych dla polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego omówione są poniżej, w kontekście porównania polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego z MSRSP 23, *Przychody z transakcji niehandlowych (o charakterze podatków i transferów)*.
18. Wreszcie, art. 10 ust. 3 UoR pozwala, ale nie nakazuje, JSFP odwoływanie się do Krajowych Standardów Rachunkowości (KSR) w sprawie zagadnień nie uregulowanych przez UoR. Relacja i znaczenie Krajowych Standardów Rachunkowości w odniesieniu do polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego omówione są odrębnie w dalszej części raportu.

³ Pełna nazwa Rozporządzenia Ministerstwa Finansów z dn. 5 lipca 2010 r. (RMF) to "Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 5 lipca 2010 r. w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej"

⁴ Pełna nazwa Rozporządzenia Ministerstwa Finansów z dn. 25 października 2010 r. to "Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 25 października 2010 r. w sprawie zasad rachunkowości oraz planów kont dla organów podatkowych jednostek samorządu terytorialnego"

⁵ Pełna nazwa Zarządzenia 54 Ministra Finansów z dnia 23 grudnia 2010 r. to "Zarządzenie 54 Ministra Finansów z dnia 23 grudnia 2010 r. w sprawie zasad rachunkowości i planów kont dla organów podatkowych podległych Ministrowi Finansów, w zakresie poboru i rozliczenia podatków, opłat, wpłat z zysków przedsiębiorstw państwowych i jednoosobowych spółek Skarbu Państwa oraz innych niepodatkowych należności budżetowych, do których ustalania lub określania są uprawnione organy podatkowe"

⁶ Pełna nazwa Zarządzenia Nr 53 Ministra Finansów z dnia 28 grudnia 2011 r. to "Zarządzenie Nr 53 Ministra Finansów z dnia 28 grudnia 2011 r. zmieniające zarządzenie w sprawie zasad rachunkowości i planów kont dla organów podatkowych podległych Ministrowi Finansów, w zakresie poboru i rozliczenia podatków, opłat, wpłat z zysków przedsiębiorstw państwowych i jednoosobowych spółek Skarbu Państwa oraz innych niepodatkowych należności budżetowych, do których ustalania lub określania są uprawnione organy podatkowe"

19. W tabeli poniżej przedstawiono 14 typów jednostek sektora finansów publicznych (JSFP) zgodnie z ich definicją w UoFP, ze wskazaniem liczby każdego z typów jednostek, oraz wyjaśnieniem, który zbiór polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego stosuje się do danej grupy.

Tabela 1: Jednostki polskiego sektora finansów publicznych

lp.	Typ jednostki sektora finansów publicznych	szacunkowa liczba JSFP	jednostki podlegające UoR	jednostki stosujące dodatkowo przepisy RMF ale nie stosujące rozdziałów UoR dotyczących formatu sprawozdań finansowych, konsolidacji i ustawowego badania	Tylko organy podatkowe, dodatkowo stosujące przepisy rachunkowości dotyczące podatków
1	Organy władzy publicznej, w tym organy administracji rządowej, organy kontroli państwowej i ochrony prawa oraz sądy i trybunały; (dane uwzględniono poniżej w ogólnej liczbie jednostek budżetowych)	uwzględniono poniżej w ogólnej liczbie niżej opisanych typów JSFP			
2	Jednostki samorządu terytorialnego oraz ich związki; (dane na 31.12.2013)	2979	✓	✓	Rozporządzenie MF z dn. 25.10.2010
3	Jednostki budżetowe (w tym państwowe jednostki z lp.1 plus 211 jednostek za granicą). W tym:	61875	✓	✓	
	5825 państwowych jednostek budżetowych (w tym za granicą)		✓	✓	ZMF 54 i ZMF 53
	56050		✓	✓	

lp.	Typ jednostki sektora finansów publicznych	szacunkowa liczba JSFP	jednostki podlegające UoR	jednostki stosujące dodatkowo przepisy RMF ale nie stosujące rozdziałów UoR dotyczących formatu sprawozdań finansowych, konsolidacji i ustawowego badania	Tylko organy podatkowe, dodatkowo stosujące przepisy rachunkowości dotyczące podatków
	samorządowych jednostek budżetowych				
4	Samorządowe zakłady budżetowe; (dane z roku 2007)	2809	✓	✓	
5	Agencje wykonawcze;	10	✓		
6	Instytucje gospodarki budżetowej;	15	✓		
7	Państwowe fundusze celowe; (w tym fundusze ZUS i KRUS)	28	✓		
8	Zakład Ubezpieczeń Społecznych i zarządzane przez niego fundusze oraz Kasa Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego i fundusze zarządzane przez Prezesa Kasy Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego; (bez funduszy ZUS i KRUS) (Centrala i oddziały ZUS i KRUS)	618	✓		
9	Narodowy Fundusz	17	✓		

lp.	Typ jednostki sektora finansów publicznych	szacunkowa liczba JSFP	jednostki podlegające UoR	jednostki stosujące dodatkowo przepisy RMF ale nie stosujące rozdziałów UoR dotyczących formatu sprawozdań finansowych, konsolidacji i ustawowego badania	Tylko organy podatkowe, dodatkowo stosujące przepisy rachunkowości dotyczące podatków
	Zdrowia; (centrala i oddziały)				
10	Samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej; (wg. Biuletynu statystycznego MZ 2014)	2102	✓		
11	Uczelnie publiczne;	137	✓		
12	Polska Akademia Nauk i tworzone przez nią jednostki organizacyjne;	77	✓		
13	Państwowe i samorządowe instytucje kultury;	481	✓		
14	Inne państwowe lub samorządowe osoby prawne utworzone na podstawie odrębnych ustaw w celu wykonywania zadań publicznych, z wyłączeniem przedsiębiorstw, instytutów badawczych, banków i spółek prawa handlowego.	38	✓		
	Razem	71186			

3. PODSUMOWANIE PORÓWNIANIA POLSKICH PRZEPISÓW RACHUNKOWOŚCI SEKTORA PUBLICZNEGO Z MRSP WNIOSKI I DALSZE KROKI

20. W Polsce istnieje około 71,000 jednostek sektora finansów publicznych (JSFP), zgodnie z ich definicją zawartą w Ustawie o finansach publicznych (UoFP); wszystkie te jednostki z definicji zobowiązane są do stosowania polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego. Jednak polskie przepisy rachunkowości sektora publicznego są fragmentaryczne, w rozumieniu tego, że mimo iż wszystkie 71,000 JSFP stosują przepisy Ustawy o rachunkowości (UoR), około 68,000 JSFP dodatkowo stosuje również przepisy Rozporządzenia Ministra Finansów z dn. 05.07. 2010 (RMF) i na jego mocy zwolnione są ze stosowania tych trzech rozdziałów UoR, które dotyczą prezentacji sprawozdań finansowych, konsolidacji i badania. Z tego, nieznana liczba organów podatkowych JSFP wchodzących w skład 68,000 jednostek stosujących RMF, stosuje jeden z dwóch dodatkowych zbiorów przepisów z zakresu rachunkowości opracowanych przez MF, które nie tylko stanowią przepisy rachunkowości sektora publicznego z zakresu działań związanych z poborem podatków, ale również modyfikują przepisy RMF w zakresie innych kwestii, takich jak format i treść sprawozdań finansowych. Wreszcie, UoR zezwala jednostkom, ale nie nakazuje, stosowanie Krajowych Standardów Rachunkowości (KSR) w zakresie zagadnień rachunkowości nie uregulowanych przez UoR.
21. Wszystkie wyżej wspomniane zbiory przepisów rachunkowości sektora publicznego odbiegają od MSRSP w różnym stopniu. Ponadto, rozbieżności w stosunku do MSRSP nie mogą być obiektywnie skwantyfikowane. W związku z tym, nie jest możliwe przedstawienie spójnego, jednoznacznego obrazu luki pomiędzy polskimi przepisami rachunkowości sektora publicznego a MSRSP. Treść niniejszego raportu oraz podsumowanie prezentowane w niniejszym rozdziale zasadniczo przedstawiają różnice pomiędzy polskimi przepisami rachunkowości sektora publicznego a MSRSP poprzez odwołanie do dwóch głównych grup JSFP podlegających polskim przepisom rachunkowości sektora publicznego; są to: jednostki podlegające wyłącznie UoR; oraz jednostki podlegające dodatkowo RMF, ze specyficznymi zwolnieniami ze stosowania niektórych elementów UoR. Ustalając, które obszary polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego są najbardziej zgodne lub najbardziej odbiegają od MSRSP, autorzy mieli na względzie relatywną wagę i znaczenie obu tych grup.

3.1. Obszary polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego, które są najbardziej zgodne z MSRSP

22. *Rachunkowość rozliczeń międzyokresowych.* Polskie przepisy rachunkowości sektora publicznego oparte są na zasadzie memoriałowej raczej niż kasowej, a w związku z tym,

fundamentalne zasady, na których są oparte, zgodne są z fundamentalnymi zasadami, na których oparte są MSRSP. Przykłady takiej zgodności to między innymi: kapitalizacja środków trwałych, amortyzacja środków trwałych, oraz rachunkowość należności i zobowiązań. Ponadto, polskie przepisy rachunkowości sektora publicznego UoR, a w znacznie mniejszym stopniu również RMF, są w ogólnych zarysach zbieżne z MSRSP 3 (Zasady (polityka) rachunkowości, zmiany wartości szacunkowych i korygowanie błędów), MSRSP 14 (Zdarzenia następujące po dniu bilansowym) i MSRSP 19 (Rezerwy, zobowiązania warunkowe i aktywa warunkowe).

23. *Rachunkowość aktywów.* Ogólnie, polskie przepisy rachunkowości sektora publicznego są zasadniczo zgodne z przewidzianym w MSRSP traktowaniem aktywów, opisanym w MSRSP 12 (Zapasy), MSRSP 16 (Nieruchomości inwestycyjne), MSRSP 17 (Rzeczowe aktywa trwałe), MSRSP 31 (Wartości niematerialne) i MSRSP 26 (Utrata wartości aktywów generujących środki pieniężne).
24. *Inne.* Oprócz dwóch bardzo znaczących obszarów wysokiej zgodności polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego z MSRSP, opisanych powyżej, istnieją również inne, być może mniej znaczące, obszary polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego, które zachowują daleko idącą zgodność z MSRSP, między innymi:
 - a. *Skutki zmian kursów wymiany walut obcych.* Dalsze obszary zgodności można znaleźć w kontekście MSRSP 4 (skutki zmian kursów wymiany walut obcych) za wyjątkiem, dosyć istotnym, środków europejskich, w przypadku których nadrzędne są przepisy UE, co nie jest zgodne z MSRSP.
 - b. *Koszty finansowania zewnętrznego.* Choć polskie przepisy rachunkowości sektora publicznego są zasadniczo zgodne z MSRSP 5 (Koszty finansowania zewnętrznego) i podobnie jak w przypadku podejścia wzorcowego MSRSP 5 nakazują ujmowanie kosztów finansowania zewnętrznego w kosztach okresu, w którym zostały poniesione, polskie przepisy zawierają dwa wyjątki, najważniejszym z których jest obowiązkowa kapitalizacja kosztów finansowania zewnętrznego poniesionych na środki trwałe, w tym środki trwałe w budowie.
 - c. *Przychody z transakcji handlowych.* Polskie przepisy rachunkowości sektora publicznego są zgodne z głównymi zasadami MSRSP 9 (Przychody z transakcji handlowych) jeśli chodzi o ujęcie, wycenę i ujawnienia.
 - d. *Umowy o usługę budowlaną.* Polskie przepisy rachunkowości sektora publicznego są w ogólnym zarysie zgodne z MSRSP 11 (Umowy o usługę budowlaną), choć wiadomo, że JSFP realizują bardzo niewiele inwestycji budowlanych samodzielnie.

3.2. Obszary polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego najbardziej odbiegające od MSRSP

25. *Skład i prezentacja sprawozdań finansowych.* Sprawozdania finansowe sporządzane zgodnie z polskimi przepisami rachunkowości sektora publicznego zawierają znacząco mniej informacji finansowych niż wymaga tego MSRSP 1 (Prezentacja sprawozdań finansowych), zarówno jeśli chodzi o składniki sprawozdania finansowego, jak i towarzyszące mu ujawnienia; wymogi w zakresie ujawnień są jeszcze słabsze w przypadku jednostek podlegających RMF. Ponadto, tylko nieliczne JSFP mają obowiązek sporządzania sprawozdania z przepływów pieniężnych i w tym zakresie polskie przepisy rachunkowości sektora publicznego znacząco odbiegają od MSRSP 2 (Sprawozdanie z Przepływów Pieniężnych).
26. *Podatki i transfery.* Sprawozdania finansowe sporządzane zgodnie z polskimi przepisami rachunkowości sektora publicznego nie uwzględniają przychodów z podatków i cel pobieranych przez organy podatkowe podległe MF, ani też bezzwrotnych środków europejskich. W tym zakresie polskie przepisy rachunkowości sektora publicznego znacznie odbiegają od MSRSP 23 (Przychody z transakcji niehandlowych).
27. *Konsolidacja.* Według polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego, tylko JST prowadzą w ograniczonym zakresie konsolidację, jako że mają obowiązek prezentacji tylko skonsolidowanego bilansu, zamiast pełnego zestawu skonsolidowanych sprawozdań finansowych, wymaganego przez MSRSP. Jeśli zatem chodzi o ogół jednostek nie ma wymagań w zakresie konsolidacji a polskie przepisy rachunkowości sektora publicznego nie odzwierciedlają wymogów MSRSP 6 (Skonsolidowane i jednostkowe sprawozdania finansowe), MSRSP 7 (Inwestycje w jednostkach stowarzyszonych) oraz MSRSP 8 (Udziały we wspólnych przedsięwzięciach).
28. *Inne.* Oprócz trzech wymienionych wyżej ważnych obszarów polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego, które znacząco odbiegają od MSRSP, istnieją również inne, być może mniej znaczące, obszary polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego które również różnią się znacząco od MSRSP, między innymi: instrumenty finansowe⁷ (MSRSP 28-30), leasing (MSRSP 13), świadczenia pracownicze (MSRSP 25), ujawnianie informacji na temat podmiotów powiązanych (MSRSP 20) oraz umowy na usługi koncesjonowane (MSRSP 32).

⁷ Należy zauważyć, że rachunkowość instrumentów finansowych jest również regulowana przez Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 12.12.2001 r. w sprawie szczegółowych zasad uznawania, metod wyceny, zakresu ujawniania i sposobu prezentacji instrumentów finansowych, które obowiązuje jednostki podlegające obowiązkowemu badaniu przez biegłego rewidenta (a niektóre spośród JST mogą takim obowiązkowi podlegać). Jeśli jednostka stosuje przepisy wymienionego rozporządzenia, poziom niezgodności z MSRSP 28-29 jest znacząco zmniejszony.

3.3. MSRSP które nie mają zastosowania w Polsce

29. Dla kompletności niniejszej analizy porównującej polskie przepisy rachunkowości sektora publicznego z MSRSP, należy wspomnieć, że następujące MSRSP nie mają zastosowania w Polsce a zatem nie występuje ani zgodność ani niezgodność pomiędzy nimi a polskimi przepisami rachunkowości sektora publicznego:
- a. MSRSP 10 - Sprawozdawczość finansowa w warunkach hiperinflacji. MSRSP 10 nie ma zastosowania w Polsce, ponieważ polska gospodarka nie ma charakteru hiperinflacyjnego.
 - b. MSRSP 15. MSRSP 15 został uchylony.
 - c. MSRSP 22 - Ujawnienia informacji finansowych dotyczących sektora instytucji rządowych i samorządowych. MSRSP 22 nie ma zastosowania, ponieważ dotyczy wyłącznie rządów, które prezentują informacje finansowe dotyczące sektora instytucji rządowych i samorządowych w swoich skonsolidowanych sprawozdaniach finansowych. Rząd polski nie sporządza skonsolidowanych sprawozdań finansowych.

3.4. Wpływ Krajowych Standardów Rachunkowości na polskie przepisy rachunkowości sektora publicznego

30. Jak omówiono wcześniej, w obszarach w których nie ma szczegółowych obowiązujących polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego, UoR zezwala JSFP na stosowanie Krajowych Standardów Rachunkowości (KSR), choć tego nie nakazuje. W niniejszym raporcie dokonano porównania pomiędzy obowiązującymi polskimi przepisami rachunkowości sektora publicznego a MSRSP. Gdyby na JSFP nałożono obowiązek stosowania KSR, różnice pomiędzy polskimi przepisami rachunkowości sektora publicznego a MSRSP zmniejszyłyby się w następujących obszarach: sprawozdanie z przepływów pieniężnych, utrata wartości aktywów generujących środki pieniężne, leasing, rezerwy, zmiany zasad (polityki) rachunkowości, wartości szacunkowe, korygowanie błędów, oraz zdarzenia po zakończeniu okresu sprawozdawczego. Zagadnienia te bardziej szczegółowo opisane są w Rozdziale 4.

3.5. Tabela sumaryczna

31. Poniższa tabela przedstawia sumaryczne porównanie polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego z MSRSP.

Tabela 2: Sumaryczne porównanie polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego z MSRSP

MSRSP	Obszary polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego zgodne z MSRSP	Obszary polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego niezgodne z MSRSP
MSRSP 1 - Prezentacja sprawozdań finansowych		
Polskie przepisy rachunkowości sektora publicznego zgodne są z MSRSP 1 w zakresie odpowiedzialności za sporządzenie i prezentację sprawozdań finansowych, ogólnych zasad, struktury i treści sprawozdań jak też prezentacji pozycji; również w zakresie podstawowych definicji aktywów i pasywów oraz prezentacji pozycji w sprawozdaniach finansowych. Niemniej, sprawozdania finansowe sporządzane i prezentowane zgodnie z polskimi przepisami rachunkowości sektora publicznego nie prezentują „jasnego i rzetelnego obrazu” w rozumieniu MSRSP, ponieważ to wymagałoby aby sprawozdania z sytuacji finansowej, z wyniku oraz sprawozdanie z przepływów pieniężnych jednostki były sporządzane i prezentowane zgodnie ze wszystkimi MSRSP oraz aby prezentowane były wszystkie wymagane przez MSRSP dodatkowe ujawnienia. UoR zawiera ograniczoną liczbę wymogów w zakresie ujawnień; w przypadku RMF liczba ta jest	1. Odpowiedzialność za sporządzanie i prezentację sprawozdań finansowych jest zdefiniowana 2. Spełnione zasady: kontynuacja działalności; spójność; istotność; kompensacja; informacje porównawcze 3. Struktura i treść 4. Definicje: aktywa i zobowiązania 5. Prezentacja pozycji w sprawozdaniu finansowym	1. Sprawozdania finansowe nie zawierają wszystkich następujących komponentów dla wszystkich jednostek sprawozdawczych: a. Sprawozdanie z sytuacji finansowej; b. Sprawozdanie z wyniku finansowego; c. Sprawozdanie ze zmian w kapitale własnym; d. Sprawozdanie z przepływów pieniężnych; e. Jeśli jednostka publikuje swój zatwierdzony budżet, porównanie budżetu i faktycznych kwot,; f. Informacje dodatkowe dotyczące polityki rachunkowości i inne informacje objaśniające 2. Sprawozdania finansowe nie odzwierciedlają rzetelnie sytuacji finansowej 3. Bardzo ograniczone wymogi w zakresie ujawnień w UoR, jeszcze mniejsze w RMF

MSRSP	Obszary polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego zgodne z MSRSP	Obszary polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego niezgodne z MSRSP
jeszcze mniejsza.		
MSRSP 2 – Sprawozdanie z Przepływów Pieniężnych		
Polskie przepisy rachunkowości sektora publicznego zawarte w UoR zasadniczo zgodne są z MSRSP 2, natomiast nie dotyczy to RMF, ponieważ sprawozdanie z przepływów pieniężnych sporządzane jest wyłącznie przez jednostki podlegające obowiązkowemu badaniu i sporządzające sprawozdania finansowe zgodnie z UoR. Nie ma ogólnego wymogu prezentowania rachunku przepływów pieniężnych jako integralnego elementu sprawozdań finansowych przez jednostki sporządzające sprawozdania finansowe według zasady memoriałowej. Zastosowanie nieobowiązkowego KSR 1 skutkowałoby sporządzaniem rachunku przepływów pieniężnych zasadniczo zgodnego z MSRSP 2.	Regulacje są ogólnie zgodne z MSRSP 2, ale sprawozdania z przepływów pieniężnych prezentowane są tylko przez jednostki stosujące UoR i podlegające obowiązkowemu badaniu przez biegłego rewidenta.	Nie ma ogólnego wymogu, by jednostki sporządzające sprawozdania finansowe według zasady memoriałowej sporządzały sprawozdanie przepływów pieniężnych i prezentowały je jako integralną część kompletu sprawozdań finansowych.
MSRSP 3 – Zasady (polityka) rachunkowości, zmiany wartości szacunkowych i korygowanie błędów		
Polskie przepisy rachunkowości sektora publicznego, a w szczególności przepisy UoR, zasadniczo zgodne są z MSRSP 3. Obszary zgodności z MSRSP 3 to między innymi:	1. Hierarchia wyboru i stosowania zasad rachunkowości 2. Konsekwencja w stosowaniu 3. Zmiany zasad (polityki) rachunkowości	Brak regulacji odnośnie traktowania księgowego błędów poprzednich okresów w odniesieniu do jednostek stosujących przepisy RMF

MSRSP	Obszary polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego zgodne z MSRSP	Obszary polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego niezgodne z MSRSP
hierarchia obowiązująca przy wyborze i zastosowaniu zasad (polityki) rachunkowości; regulacje dotyczące zmian zasad (polityki) rachunkowości, w tym zmian retrospektywnych; regulacje dotyczące prospektywnego ujmowania skutków zmian wartości szacunkowych i uwzględnianie ich poprzez korektę wartości bilansowych w okresie, w którym dokonano zmiany. W odniesieniu do jednostek sporządzających sprawozdania finansowe zgodnie z UoR, wymogi w zakresie ujawnień są zasadniczo zgodne z MSRSP 3. W odniesieniu do jednostek podlegających również przepisom RMF brak jest jednak regulacji dotyczących traktowania księgowego błędów z poprzednich okresów oraz wymogów w zakresie ujawnień.	4. Retrospektywne zastosowanie zmian zasad (polityki) rachunkowości 5. Prospektywne ujmowanie skutków zmian wartości szacunkowych 6. Ujmowanie zmian w wartościach szacunkowych poprzez korektę wartości bilansowej w okresie, w którym nastąpiła zmiana 7. Wyłącznie jednostki stosujące przepisy UoR: ujawnienia	Bardzo ograniczone wymogi w zakresie ujawnień względem jednostek stosujących RMF
MSRSP 4 – Skutki zmian kursów wymiany walut obcych		
Polskie przepisy rachunkowości sektora publicznego są zasadniczo zgodne z MSRSP 4, ponieważ wyrażone w walutach obcych operacje gospodarcze ujmuje się w księgach rachunkowych na dzień ich przeprowadzenia	1. Transakcję w walucie obcej początkowo ujmuje się w walucie funkcjonalnej, stosując do przeliczenia kwoty wyrażonej w walucie obcej natychmiastowy kurs wymiany waluty	1. W przypadku środków pochodzących z budżetu Unii Europejskiej i innych krajów Europejskiego Obszaru Gospodarczego oraz środków niepodlegających zwrotowi,

MSRSP	Obszary polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego zgodne z MSRSP	Obszary polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego niezgodne z MSRSP
odpowiednio po kursie spot (kurs natychmiastowej wymiany) obowiązującym w dniu dokonania operacji. Pozycje pieniężne wyrażone w walutach obcych przeliczane przy zastosowaniu kursu zamknięcia; pozycje niepieniężne wyceniane według historycznej ceny nabycia lub kosztu wytworzenia wyrażonego w walucie obcej przelicza się przy zastosowaniu kursu wymiany z dnia transakcji; oraz pozycje niepieniężne wyceniane w wartości godziwej wyrażonej w walucie obcej przelicza się przy zastosowaniu kursów wymiany, które obowiązywały w dniu, na który wartość godziwa została ustalona. Różnice kursowe powstające z tytułu rozliczania pozycji pieniężnych, lub z tytułu przeliczania pozycji pieniężnych po kursach innych niż te, po których zostały one przeliczone w momencie ich początkowego ujęcia w danym okresie lub w poprzednich sprawozdaniach finansowych, ujmuje się w wyniku finansowym okresu, w którym powstają. Ponadto, w przypadku gdy zyski lub straty z tytułu pozycji niepieniężnych są ujęte	funkcjonalnej na walutę obcą, obowiązujący na dzień zawarcia transakcji 2. Na każdy dzień zakończenia okresu sprawozdawczego: a. pozycje pieniężne w walucie obcej przelicza się przy zastosowaniu kursu zamknięcia; b. pozycje niepieniężne wyceniane według historycznej ceny nabycia lub kosztu wytworzenia wyrażonego w walucie obcej przelicza się przy zastosowaniu kursu wymiany z dnia transakcji; oraz c. pozycje niepieniężne wyceniane w wartości godziwej wyrażonej w walucie obcej przelicza się przy zastosowaniu kursów wymiany, które obowiązywały w dniu, na który wartość godziwa została ustalona 3. Różnice kursowe powstające z tytułu rozliczania pozycji pieniężnych, lub przeliczania pozycji pieniężnych po kursach innych niż te, po których zostały	pochodzących ze źródeł zagranicznych stosuje się w pierwszej kolejności kursy wynikające z innych przepisów dotyczących tych środków 2. Ograniczone wymagania w zakresie ujawnień

MSRSP	Obszary polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego zgodne z MSRSP	Obszary polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego niezgodne z MSRSP
bezpośrednio w aktywach netto/kapitale własnym, wszystkie elementy tych zysków lub strat, dotyczące różnic kursowych, ujmuje się bezpośrednio w aktywach netto/kapitale własnym. Głównym obszarem, w którym polskie przepisy rachunkowości sektora publicznego nie są zgodne z MSRSP 4 jest to, że w przypadku transakcji i sald środków otrzymanych z UE lub innych źródeł zagranicznych, kursy wymiany ustalane są w oparciu o odrębne przepisy po stronie dostarczycieli takich środków. Ponadto, wymogi w zakresie ujawnień spełnione są tylko częściowo.	one przeliczone w momencie ich początkowego ujęcia w danym okresie lub w poprzednich sprawozdaniach finansowych, ujmuje się w wyniku finansowym 4. w przypadku gdy zyski lub straty z tytułu pozycji niepieniężnych są ujęte bezpośrednio w aktywach netto/kapitale własnym, wszystkie elementy tych zysków lub strat, dotyczące różnic kursowych, ujmuje się bezpośrednio w aktywach netto/kapitale własnym i odwrotnie	
MSRSP 5 – Koszty finansowania zewnętrznego		
Polskie przepisy rachunkowości sektora publicznego są zasadniczo zgodne z MSRSP 5. Koszty finansowania zewnętrznego ujmuje się jako koszty w okresie, w którym są ponoszone (podejście wzorcowe). Istnieją jednak dwa ważne wyjątki: obowiązkowa kapitalizacja w przypadku środków trwałych, środków trwałych w budowie i wartości niematerialnych i prawnych; dobrowolna	1. Koszty finansowania zewnętrznego ujmuje się jako koszty w okresie, w którym są ponoszone, co jest zgodne z traktowaniem wzorcowym MSRSP 5, jednak z dwoma wyjątkami: a. obowiązkowa kapitalizacja w przypadku środków trwałych, środków trwałych w budowie i wartości niematerialnych	1. N nie ma obowiązku stosowania kapitalizacji odsetek konsekwentnie do wszystkich kosztów finansowania zewnętrznego (w ramach polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego, kapitalizacja zapasów jest dobrowolna) 2. Bardzo ograniczony zakres ujawnień

MSRSP	Obszary polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego zgodne z MSRSP	Obszary polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego niezgodne z MSRSP
kapitalizacja w przypadku zapasów. Wymagania w zakresie ujawnień są ograniczone.	i prawnych; kapitalizacji zaprzestaje się wówczas, gdy zasadniczo wszystkie działania niezbędne do przygotowania dostosowywanego składnika aktywów do zamierzonego użytkowania lub sprzedaży zostały zakończone; oraz b. dobrowolna kapitalizacja zapasów	
MSRSP 6 – Skonsolidowane i jednostkowe sprawozdania finansowe		
Polskie przepisy rachunkowości sektora publicznego nie są zgodne z MSRSP 6, ponieważ tylko JST mają obowiązek prowadzenia konsolidacji w ograniczonym zakresie; wymagane jest tylko sporządzenie skonsolidowanego bilansu. W zasadzie brak jest wytycznych odnośnie definicji jednostki zależnej i procedur konsolidacji. Nie ma też wymogu sporządzania skonsolidowanych sprawozdań finansowych państwa.	1. Regulacje UoR są zasadniczo zgodne z MSRSP 6.	1. Wymóg prezentowania przez „jednostkę kontrolującą” skonsolidowanych sprawozdań finansowych zawierających informacje odnośnie „jednostek zależnych” nie ma zastosowania do JSFP, ponieważ definicje jednostki dominującej i jednostek zależnych zawarte w polskich przepisach rachunkowości sektora publicznego ograniczone są do konkretnych form prawnych, które nie mają zastosowania do JSFP 2. Tylko JST mają obowiązek sporządzania skonsolidowanego bilansu, który jest tylko jednym z elementów sprawozdania finansowego;

MSRSP	Obszary polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego zgodne z MSRSP	Obszary polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego niezgodne z MSRSP
		3. Zakres konsolidacji w przypadku JST nie jest jasny ponieważ koncepcja kontroli nie została zoperacjonalizowana na potrzeby samorządu lokalnego
MSRSP 7 – Inwestycje w jednostkach stowarzyszonych		
Polskie przepisy rachunkowości sektora publicznego nie są zgodne z MSRSP 7, ponieważ brak jest przepisów, które regulowałyby kwestie ujęcia księgowego inwestycji w jednostki stowarzyszone przez jednostki sektora finansów publicznych.		Aktualnie brak jest przepisów rachunkowości sektora publicznego, które regulowałyby kwestie ujęcia księgowego inwestycji w jednostki stowarzyszone przez jednostki sektora finansów publicznych.
MSRSP 8 – Udziały we wspólnych przedsięwzięciach		
Polskie przepisy rachunkowości sektora publicznego nie są zgodne z MSRSP 8 ponieważ brak jest przepisów, które regulowałyby kwestie ujęcia księgowego udziałów we wspólnych przedsięwzięciach przez jednostki sektora finansów publicznych.		Aktualnie brak jest przepisów rachunkowości sektora publicznego, które regulowałyby kwestie ujęcia księgowego udziałów we wspólnych przedsięwzięciach przez jednostki sektora finansów publicznych.
MSRSP 9 – Przychody z transakcji handlowych		
Polskie przepisy rachunkowości sektora publicznego są zasadniczo zgodne z MSRSP 9. Regulacje zbieżne są w zakresie uznawania przychodów poprzez uwzględnienie stopnia zaawansowania prac, wymóg wiarygodnego	1. Przychody z transakcji świadczenia usług ujmuje się na podstawie stopnia zaawansowania 2. Wiarygodne szacowanie wyniku transakcji dotyczącej świadczenia usług	1. Nie ma wymogu ustalania wysokości przychodu według wartości godziwej zapłaty otrzymanej bądź należnej 2. Polskie przepisy rachunkowości sektora publicznego regulują kwestię ujęcia

MSRSP	Obszary polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego zgodne z MSRSP	Obszary polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego niezgodne z MSRSP
szacunku wyniku transakcji dotyczącej świadczenia usług, a jeśli wyniku transakcji nie można oszacować w sposób wiarygodny, uznawanie przychodu tylko do wysokości kosztów, których pokrycie w przyszłości przez zamawiającego jest prawdopodobne, jak również uznawanie przychodów z tytułu użytkowania przez strony trzecie aktywów jednostki przynoszących odsetki, tantiemy lub dywidendy. Ujawnienia również są zasadniczo zbieżne, choć nie ma wymogu ustalania wysokości przychodów według wartości godziwej zapłaty otrzymanej bądź należnej, a kwesta uznawania przychodów ze sprzedaży produktów i towarów regulowana jest tylko w ograniczonym zakresie.	3. Jeżeli wyniku transakcji dotyczącej świadczenia usług nie można oszacować w wiarygodny sposób, przychody z transakcji ujmuje się tylko do wysokości poniesionych kosztów, które jednostka spodziewa się odzyskać 4. Ujmowanie przychodów powstających w wyniku użytkowania przez inne podmioty gospodarcze aktywów jednostki gospodarczej przynoszących odsetki, tantiemy i dywidendy 5. Ujawnienia	przychodu ze sprzedaży towarów tylko w ograniczonym zakresie
MSRSP 10 – Sprawozdawczość finansowa w warunkach hiperinflacji		
MSRSP 10 nie ma zastosowania w Polsce, ponieważ jej gospodarka nie ma charakteru hiperinflacyjnego. W przypadku takich gospodarek możliwe jest zachowanie pełnej zgodności z MSRSP bez włączania MSRSP 10 do standardów krajowych.	Ten standard nie ma zastosowania, ponieważ gospodarka polska nie ma charakteru hiperinflacyjnego	
MSRSP 11– Umowy o usługę budowlaną		

MSRSP	Obszary polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego zgodne z MSRSP	Obszary polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego niezgodne z MSRSP
Polskie przepisy rachunkowości sektora publicznego są ogólnie zgodne z MSRSP 11. Mimo, że nie zawierają odrębnej definicji umowy o usługę budowlaną, z uwagi na rzadkie występowanie takich usług nie ma to znaczących skutków. Zgodność zachowana jest w następujących obszarach: • Jeżeli można wiarygodnie oszacować wynik umowy o usługę budowlaną, przychody i koszty związane z umową o usługę budowlaną ujmuje się jako przychody i koszty odpowiednio do stanu zaawansowania realizacji umowy • Szacowanie wyniku umów w cenach stałych, umów opartych na kosztach i na zasadzie koszt plus; ujmowanie w przypadkach, w których nie można wiarygodnie oszacować wyniku umowy • Ujmowanie przewidywanej straty jako kosztu jeśli istnieje prawdopodobieństwo, iż łączne koszty umowy przekroczą łączne przychody z tytułu umowy. Nie ma regulacji odnośnie łączenia i rozdzielania umów o usługę budowlaną,	1. Jeżeli można wiarygodnie oszacować wynik umowy o usługę budowlaną, przychody i koszty związane z umową o usługę budowlaną ujmuje się jako przychody i koszty odpowiednio do stanu zaawansowania 2. Wiarygodne szacowanie wyniku umowy w cenach stałych 3. Szacowanie wyniku umowy opartej na kosztach lub zasadzie koszt plus 4. Ujmowanie przychodów jeżeli nie można w wiarygodny sposób oszacować wyniku umowy o usługę budowlaną 5. W przypadku, kiedy istnieje prawdopodobieństwo, iż łączne koszty umowy przekroczą łączne przychody z tytułu umowy, przewidywaną stratę ujmuje się bezzwłocznie jako koszt	1. Brak definicji umowy o usługę budowlaną 2. Brak regulacji dotyczących: a. łączenia i rozdzielania umów o usługę budowlaną b. umów na budowę dodatkowego składnika aktywów c. składników przychodu z tytułu umowy o usługę budowlaną d. składników kosztów z tytułu umowy o usługę budowlaną e. niektóre przychody (dotacje) nie są rozliczane w oparciu o stopień zaawansowania realizacji na dzień bilansowy 3. Ograniczone wymagania w zakresie ujawnień

MSRSP	Obszary polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego zgodne z MSRSP	Obszary polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego niezgodne z MSRSP
umów o budowę dodatkowego składnika aktywów, ani też elementów składowych przychodów i kosztów budowy, jak też traktowania umów o charakterze niekomercyjnym. Niektóre przychody z tytułu umowy (dotacje) ujmowane są bez względu na stopień zaawansowania usługi na dzień bilansowy, a zakres wymaganych ujawnień jest ograniczony.		
MSRSP 12 – Zapasy		
Podsumowując, polskie przepisy rachunkowości sektora publicznego są zasadniczo zgodne z MSRSP 12. Obszary zgodności to między innymi definicje zapasów; wycena zapasów pozyskanych w drodze transakcji niehandlowych; wycena zapasów według niższej z wartości: kosztu lub możliwej do uzyskania wartości netto; koszty zapasów; ujmowanie wartości bilansowej zapasów jako kosztu w okresie w którym dane zapasy zostały sprzedane lub wymienione, oraz ujmowanie odpisów aktualizacyjnych lub strat w okresie, w którym dokonano odpisu lub ujęto stratę. W przypadku jednostek	1. Definicja zapasów 2. Początkowe ujęcie według kosztu 3. Wycena zapasów pozyskanych w drodze transakcji niehandlowych 4. Przedsiębiorstwo publiczne początkowym ujęciu, zapasy wyceniane są według niższej z dwóch wartości: cena nabycia lub wartość netto możliwa do uzyskania 5. Wartość bilansowa zapasów jest ujmowana jako koszt okresu, w którym owe zapasy zostały sprzedane, wymienione lub rozdyskrebowane 6. Odpisy wartości zapasów lub straty są	1. Nie ma regulacji odnośnie wyceny zapasów przetrzymywanych w celu dystrybucji bezpłatnej lub za opłatą nominalną; 2. Nie ma wymogu, aby koszt składników zapasów, które co do zasady nie dają się wzajemnie zastąpić ustalany był z zastosowaniem metody szczegółowej identyfikacji 3. Dla składników zapasów, które co do zasady dają się wzajemnie zastąpić, dozwolona jest metoda LIFO i metoda szczegółowej identyfikacji 4. Nie ma regulacji w zakresie odwrócenia

MSRSP	Obszary polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego zgodne z MSRSP	Obszary polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego niezgodne z MSRSP
sporządzających sprawozdania finansowe zgodnie z UoR, wymogi w zakresie ujawnień zgodne są z MSRSP 12. Obszary niezgodności to między innymi brak regulacji odnośnie wyceny zapasów przetrzymywanych w celu dystrybucji bezpłatnej lub za opłatą nominalną. Nie ma również wymagań odnośnie kosztu składników aktywów, które nie są uważane za jednakowe. Ponadto, dozwolona jest metoda LIFO i nie ma regulacji odnośnie ewentualnego odwrócenia odpisu aktualizującego. W przypadku jednostek sporządzających sprawozdania finansowe zgodnie z RMF, brak jest wymogów odnośnie ujawnień.	ujmowane w okresie, w którym odpis lub strata mają miejsce 7. Wyłącznie jednostki stosujące przepisy UoR: ujawnienia	odpisu wartości 5. Jednostki podlegające RMF: ujawnienia
MSRSP 13 – Leasing		
Polskie przepisy rachunkowości sektora publicznego nic nie mówią na temat rachunkowości transakcji leasingowych i w związku z tym nie jest zachowana zgodność z MSRSP 13, choć istnieją pewne regulacje dotyczące umów przypominających umowy leasingu finansowego. Nie ma regulacji odnośnie traktowania księgowego leasingu	1. Leasingobiorcy ujmują aktywa nabyte w ramach umowy leasingu finansowego w bilansie jako aktywa 2. Leasingodawcy ujmują należności z tytułu opłat leasingowych w ramach umowy leasingu finansowego w bilansie jako aktywa	1. Nie ma formalnej definicji leasingu, leasingu finansowego lub leasingu operacyjnego 2. Nie ma regulacji odnośnie poszczególnych zobowiązań z tytułu umowy leasingu finansowego 3. Nie ma regulacji dotyczących leasingu operacyjnego

MSRSP	Obszary polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego zgodne z MSRSP	Obszary polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego niezgodne z MSRSP
operacyjnego. Zastosowanie nieobowiązkowego KSR 5 skutkowałoby traktowaniem księgowym leasingu zasadniczo zgodnym z MSRSP 13.		4. Nie ma wymogów odnośnie ujawnień
MSRSP 14 – Zdarzenia po zakończeniu okresu sprawozdawczego		
Polskie przepisy rachunkowości sektora publicznego są zasadniczo zgodne z MSRSP 14 w odniesieniu do jednostek sporządzających sprawozdania finansowe zgodnie z UoR, ale nie jednostek podlegających RMF. Jednostki sporządzające sprawozdania finansowe zgodnie z UoR mają obowiązek ujawniania zdarzeń skutkujących korektą sprawozdań finansowych oraz zdarzeń nie wymagających takich korekt, zaprzestają sporządzania sprawozdań z założeniem kontynuacji działalności jeśli założenie takie przestaje istnieć, a ujawnienia są w ogólnym zakresie zbieżne z MSRSP. W przypadku jednostek sporządzających sprawozdania finansowe zgodnie z RMF, nie ma regulacji odnośnie zdarzeń wymagających i nie wymagających dokonania korekt. Jeśli założenie kontynuacji działalności nie jest spełnione, jednostki	1. Wyłącznie jednostki stosujące przepisy UoR: a. Regulacje dotyczące zdarzeń wymagających i nie wymagających dokonania korekt b. Jednostka nie sporządza sprawozdań finansowych przy założeniu kontynuacji działalności, jeśli intencją jest likwidacja jednostki bądź zaprzestanie działalności c. ujawnienia 2. Jednostka ujawnia datę zatwierdzenia sprawozdania finansowego do publikacji oraz informuje o tym, kto dokonał zatwierdzenia	1. Jednostki podlegające RMF: a. brak regulacji odnośnie zdarzeń wymagających i nie wymagających dokonania korekt b. nawet jeśli zasada kontynuacji działalności już nie stosuje się do jednostki, sprawozdania nadal sporządzane są przy założeniu kontynuacji działalności c. nie ma wymogów odnośnie ujawnień 2. Regulacje dotyczące ujmowania zobowiązań z tytułu dywidend nie mają zastosowania do polskich JSFP ponieważ formalnie nie mają one możliwości wypłaty dywidend 3. Nie ma obowiązku ujawniania faktu, że pewne osoby są uprawnione do wprowadzania poprawek do sprawozdania finansowego już po jego

MSRSP	Obszary polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego zgodne z MSRSP	Obszary polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego niezgodne z MSRSP
sporządzające sprawozdania finansowe zgodnie z RMF nadal wyceniają swoje aktywa według tych samych zasad co jednostki zakładające kontynuację działalności, chyba że przepisy dotyczące likwidacji jednostki stanowią inaczej. Wymogi dotyczące ujawnień nie są spełnione. Kwestia ujmowania zobowiązań z tytułu dywidend nie ma zastosowania ani w przypadku UoR ani RMF, ponieważ jednostki sektora finansów publicznych z przyczyn formalnych nie mogą wypłacać dywidendy. Nie ma obowiązku ujawniania faktu, że inne organy są uprawnione do wprowadzania poprawek do sprawozdania finansowego już po jego publikacji.		publikacji
MSRSP 15 – Ujawnianie i prezentacja instrumentów finansowych		
n.d. - MSRSP 15 został uchylony.	MSRSP 15 został uchylony. Patrz MSRSP 28-30.	
MSRSP 16 – Nieruchomości inwestycyjne		
Polskie przepisy rachunkowości sektora publicznego są w ogólnym zakresie zbieżne z MSRSP 16 w zakresie wymogów dotyczących	1. Ujmowanie w aktywach 2. Początkowa wycena według kosztu 3. Wycena po ujęciu początkowym:	1. Nie ma wymogu kontynuowania wyceny w wartości godziwej aż do momentu zbycia, nawet jeśli porównywalne

MSRSP	Obszary polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego zgodne z MSRSP	Obszary polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego niezgodne z MSRSP
ujmowania, wyceny według kosztów w momencie początkowego ujęcia, wyceny według kosztu lub wartości godziwej w następnych okresach, oraz usunięcia nieruchomości z ksiąg w momencie jej zbycia. Obszary różnic to między innymi brak regulacji odnośnie przenoszenia aktywów z i do kategorii nieruchomości inwestycyjnych, brak wymogu kontynuacji wyceny w wartości godziwej nawet jeśli ceny rynkowe nie są łatwo dostępne oraz ograniczony zakres wymogów dotyczących ujawnień.	wartość godziwa albo model kosztowy 4. Usunięcie nieruchomości inwestycyjnej z bilansu w przypadku jej zbycia lub trwałego wycofania z użytkowania	transakcje rynkowe zdarzają się coraz rzadziej a ceny rynkowe są trudniejsze do ustalenia 2. Nie ma regulacji w zakresie przeniesienia nieruchomości z i do nieruchomości inwestycyjnych 3. Tylko ograniczone wymagania w zakresie ujawnień
MSRSP 17 – Rzeczowe aktywa trwałe		
Polskie przepisy rachunkowości sektora publicznego są zasadniczo zgodne z MSRSP 17. Obszary zgodności obejmują między innymi ujmowanie, wycenę według kosztu przy początkowym ujęciu i w następnych okresach dla jednostek stosujących UoR, rozłożenie kwoty podlegającej amortyzacji wartości składnika aktywów na jego okres użyteczności i ujmowanie odpisów amortyzacyjnych w wyniku finansowym. Wartość rezydualna i okres użyteczności są okresowo	1. Ujmowanie rzeczowych aktywów trwałych jako aktywów 2. Koszt bieżącego utrzymania składnika aktywów jest wyłączony z bilansu 3. Jednostki podlegające UoR: a. ujęcie początkowe według kosztu b. ujęcie początkowe składnika aktywów nabytego w drodze transakcji niehandlowej według wartości godziwej 4. Po ujęciu początkowym, do wszystkich	1. Jednostki podlegające RMF: a. uproszczenia przy początkowym ujęciu b. uproszczenia przy wycenie aktywów nabytych w drodze transakcji niehandlowych c. uproszczenia w zakresie odpisów amortyzacyjnych d. zwolnienie placówek z obowiązku amortyzacji i umorzeń e. brak wymogów w zakresie ujawnień

MSRSP	Obszary polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego zgodne z MSRSP	Obszary polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego niezgodne z MSRSP
weryfikowane, a ujmowania wartości bilansowej środka trwałego zaprzestaje się w momencie zbycia lub gdy nie przewiduje się osiągnięcia przyszłych korzyści ekonomicznych z jego użytkowania lub zbycia. Niemniej jednak, w przypadku jednostek stosujących RMF, możliwe są pewne uproszczenia wyceny przy początkowym ujęciu, wyceny aktywów nabytych w drodze transakcji niehandlowej, a także odpisów amortyzacyjnych. Placówki zagraniczne zwolnione są z obowiązku amortyzacji. Nie ma jednoznacznych regulacji odnośnie tego, jakie stawki amortyzacji powinny być stosowane.	rzeczowych aktywów trwałych stosowany jest model kosztowy 5. Podlegająca amortyzacji wartość pozycji aktywów jest rozkładana w sposób systematyczny na przestrzeni okresu użytkowania a odpisy amortyzacyjne ujmowane są w wyniku 6. Wartość końcową oraz okres użytkowania składnika aktywów weryfikuje się okresowo 7. Zaprzestaje się ujmowania wartości bilansowej pozycji rzeczowych aktywów trwałych w momencie zbycia, lub wówczas, gdy nie przewiduje się osiągnięcia przyszłych korzyści ekonomicznych z jego użytkowania lub zbycia 8. Wyłącznie jednostki stosujące przepisy UoR: ujawnienia	2. Brak jednoznacznych regulacji odnośnie stosowanych metod amortyzacji
MSRSP 18 – Sprawozdawczość segmentów operacyjnych		
Polskie przepisy rachunkowości sektora publicznego nie regulują kwestii sprawozdawczości segmentów operacyjnych, a zatem nie są zgodne z MSRSP 18		Polskie przepisy rachunkowości sektora publicznego nie wymagają ujawniania w sprawozdaniach finansowych informacji odnośnie segmentów.

MSRSP	Obszary polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego zgodne z MSRSP	Obszary polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego niezgodne z MSRSP
MSRSP 19 – Rezerwy, zobowiązania warunkowe i aktywa warunkowe		
Podsumowując, polskie przepisy rachunkowości sektora publicznego są zasadniczo zgodne z MSRSP 19. Rezerwy są ujmowane, natomiast zobowiązania warunkowe nie są ujmowane, natomiast są ujawniane. Określono ogólne wymagania odnośnie ich wyceny i szacowania, jak obowiązek weryfikacji rezerw na każdy dzień bilansowy, wykorzystanie rezerw wyłącznie na cel, na jaki zostały utworzone, oraz zakaz tworzenia rezerw na przyszłe straty z tytułu działań operacyjnych. Jednostki sporządzające sprawozdania finansowe zgodnie z UoR spełniają pewne wymogi odnośnie ujawnień. Niemniej, ani w UoR ani w RMF nie ma regulacji dotyczących aktywów warunkowych i nie ma obowiązku oceny ryzyka w odniesieniu do rezerw. Niektóre rozwiązania szczegółowe, jak odmienne kryteria ujmowania rezerw na restrukturyzację i ujmowanie rezerw na umowy rodzące obciążenia nie są niezgodne z MSRSP 19, a wymogi w zakresie ujawnień obowiązujące	1. Ujęcie rezerw 2. Zakaz ujmowania zobowiązań warunkowych 3. Szacowanie kwot rezerw 4. Weryfikacja rezerw na koniec każdego okresu sprawozdawczego 5. Wykorzystanie rezerwy tylko w celu, na jaki została utworzona 6. Zakaz ujmowania rezerw na przyszłe straty z działalności operacyjnej 7. Wyłącznie jednostki stosujące przepisy UoR: niektóre ujawnienia	1. Brak regulacji odnośnie aktywów warunkowych, np. jednoznacznego zakazu ich ujmowania 2. Ani w UoR ani w RMF nie ma wymogów: a. uwzględniania ryzyka i niepewności podczas szacowania rezerw ani wyceny takiego ryzyka b. odnośnie sytuacji, gdy oczekuje się, że część lub całość wydatków niezbędnych do rozliczenia rezerwy zostanie zwrócona przez stronę trzecią c. odnośnie ujmowania i wyceny rezerw z tytułu umów rodzących obciążenia 3. Istnieją różne kryteria ujmowania rezerw na restrukturyzację; w szczególności, nie ma wymogu posiadania szczegółowego, formalnego planu restrukturyzacji 4. W przypadku jednostek podlegających RMF zakres ujawnień jest bardzo ograniczony

MSRSP	Obszary polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego zgodne z MSRSP	Obszary polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego niezgodne z MSRSP
jednostki stosujące RMF nie są zgodne z MSRSP 19. Zastosowanie nieobowiązkowego KSR 6 skutkowałoby traktowaniem księgowym rezerw, biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów i zobowiązań warunkowych zasadniczo zgodnym z MSRSP 19.		
MSRSP 20 – Ujawnianie informacji na temat podmiotów powiązanych		
Polskie przepisy rachunkowości sektora publicznego nie są zgodne z MSRSP 20, ponieważ tylko jednostki sporządzające sprawozdania finansowe zgodnie z UoR muszą spełnić pewne wymogi w zakresie ujawnień. Definicja stron powiązanych ma zastosowanie do JSFP wyłącznie w aspekcie powiązań osobowych i nie ma obowiązku ujawniania relacji ze stronami powiązanymi jeśli sprawowana jest kontrola. Ponadto, nie ma żadnych wymagań w zakresie ujawnień jeśli chodzi o jednostki podlegające RMF.	1. Wyłącznie jednostki stosujące przepisy UoR: niektóre ujawnienia	1. Definicja jednostek powiązanych stosuje się do JSFP jedynie w aspekcie powiązań personalnych 2. Nie ma wymogu ujawniania informacji odnośnie związków pomiędzy jednostkami dominującymi a ich jednostkami zależnymi 3. W przypadku jednostek podlegających RMF nie ma żadnych wymogów odnośnie ujawnień
MSRSP 21 – Utrata wartości aktywów nie generujących środków pieniężnych		
Polskie przepisy rachunkowości sektora publicznego nie odnoszą się bezpośrednio do traktowania księgowego utraty wartości przez aktywa nie generujące środków pieniężnych,		Polskie przepisy rachunkowości sektora publicznego nie regulują traktowania księgowego aktywów nie generujących środków pieniężnych. Patrz MSRSP 26

MSRSP	Obszary polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego zgodne z MSRSP	Obszary polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego niezgodne z MSRSP
choć kwestie utraty wartości o charakterze bardziej ogólnym regulowane są przez UoR i omówione są w kontekście MSRSP 26.		
MSRSP 22 – Ujawnienia informacji finansowych dotyczących sektora instytucji rządowych i samorządowych		
n.d. – ponieważ Rząd polski nie sporządza skonsolidowanych sprawozdań finansowych, a MSRSP 22 stosuje się tylko do rządów, które takie sprawozdania sporządzają.	Ponieważ Rząd Polski nie sporządza skonsolidowanych sprawozdań finansowych, wymogi MSRSP 22 nie mają zastosowania.	
MSRSP 23 – Przychody z transakcji niehandlowych (o charakterze podatków i transferów)		
Polskie przepisy rachunkowości sektora publicznego nie są zgodne z MSRSP 23, ponieważ znaczne kwoty dochodów z tytułu ceł i podatków (pobieranych przez jednostki podległe MF) nie są wykazywane w sprawozdaniach finansowych a jedynie w sprawozdaniach z realizacji budżetu. To samo dotyczy środków bezzwrotnych z UE. Ponadto, istnieją liczne rozbieżności jeżeli chodzi o wymogi w zakresie ujmowania i wyceny.	1. Identyfikacja transakcji o charakterze niehandlowym 2. Ujmowanie wpływu korzyści ekonomicznych z tytułu transakcji o charakterze niehandlowym jako składnika aktywów 3. Podatki: składnik aktywów z tytułu podatku jest ujmowany, jeśli następuje zdarzenie podatkowe i spełnione są kryteria ujmowania aktywów (zdarzenie podatkowe to zdarzenie, które z mocy prawa podlega opodatkowaniu)	1. Znaczna część przychodów z tytułu podatków i ceł (pobieranych przez organy podatkowe podlegające MF) nie jest prezentowana w sprawozdaniach finansowych, a tylko w sprawozdaniu z realizacji budżetu 2. Środki bezzwrotne UE nie są prezentowane w sprawozdaniach finansowych a tylko w sprawozdaniu z realizacji budżetu 3. Różne rozbieżności w zakresie wymogów ujmowania i wyceny: a. Nie ma wymogu początkowego ujęcia składnika aktywów w wartości godziwej

MSRSP	Obszary polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego zgodne z MSRSP	Obszary polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego niezgodne z MSRSP
		b. Nie ma wymogu by wpływ korzyści ekonomicznych z tytułu transakcji o charakterze niehandlowym ujęty jako składnik aktywów był ujmowany jako przychód c. Nie ma wymogu by jeśli jednostka reguluje obecny obowiązek, jednostka zobowiązana była do zmniejszenia wartości bilansowej ujętego zobowiązania i ujęcia przychodu w kwocie równej kwocie tego zmniejszenia d. Nie ma wymogu ujmowania jako zobowiązania i wyceny bieżącego obowiązku wynikającego z transakcji o charakterze niehandlowym, spełniającego definicję zobowiązania e. Nie ma regulacji w zakresie ujmowania i ujawniania przychodu z tytułu usług w naturze. 4. Ograniczony zakres ujawnień
MSRSP 24 – Prezentacja informacji o budżecie w sprawozdaniach finansowych		
Ramy sprawozdawczości finansowej polskiego sektora finansów publicznych zdefiniowane na		Polskie przepisy rachunkowości sektora publicznego nie wymagają prezentacji

MSRSP	Obszary polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego zgodne z MSRSP	Obszary polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego niezgodne z MSRSP
potrzeby niniejszego raportu nie są zgodne z MSRSP24. Niemniej jednak, zasady sprawozdawczości realizacji budżetu, zgodne są z wymogami MSRSP 24, ponieważ obejmują również sprawozdanie porównujące kwoty budżetowe z rzeczywistymi.		porównania pomiędzy kwotami planowanymi w budżecie a kwotami rzeczywistymi. Według MSRSP 24, porównanie danych budżetowych jest obowiązkowe dla jednostek, które publikują swoje budżety.
MSRSP 25 – Świadczenia pracownicze		
Polskie przepisy rachunkowości sektora publicznego są tylko w ograniczonym zakresie zbieżne z MSRSP 25. Krótkoterminowe świadczenia pracownicze traktowane są jak każdy inny rodzaj wydatków, i w związku z tym wykazywane są w okresie, w którym pracownik świadczył pracę, jako koszt i zobowiązanie (bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów) pomniejszone o kwoty już wypłacone. Jednostki podlegające RMF zwolnione są z wykazywania tych świadczeń pracowniczych, które na dzień bilansowy byłyby prezentowane jako rozliczenia międzyokresowe lub rezerwy – dotyczy to zarówno świadczeń krótkoterminowych jak i długoterminowych. W przypadku jednostek stosujących tylko UoR,	1. Jednostki podlegające tylko UoR: krótkoterminowe świadczenia pracownicze ujmowane są w okresie, w którym pracownik świadczył pracę jako koszt i jako zobowiązanie (bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów) po potrąceniu wszelkich kwot już zapłaconych 2. Jednostki podlegające tylko UoR: wymagane jest ujmowanie zobowiązań z tytułu innych długoterminowych świadczeń pracowniczych	1. Nie ma wytycznych odnośnie traktowania księgowego (w tym ujawnień) odnośnie świadczeń wypłacanych po okresie zatrudnienia – zarówno programów określonych składek jak i określonych świadczeń 2. Jednostki, których dotyczy również RMF, zwolnione są z obowiązku ujmowania innych długoterminowych świadczeń pracowniczych które byłyby wykazane na dzień bilansowy jako bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów albo rezerwy

MSRSP	Obszary polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego zgodne z MSRSP	Obszary polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego niezgodne z MSRSP
istnieje wymóg wykazywania zobowiązań z tytułu innych długoterminowych świadczeń pracowniczych. Natomiast rachunkowość świadczeń po okresie zatrudnienia nie jest regulowana w ogóle.		
MSRSP 26 – Utrata wartości aktywów generujących środki pieniężne		
Polskie przepisy rachunkowości sektora publicznego są ogólnie zgodne z MSRSP 26, ponieważ podstawowe kwestie, takie jak definicje utraty wartości i wartości godziwej są uwzględnione, a odpisy aktualizacyjne muszą być wykazywane na koniec każdego okresu sprawozdawczego. Niemniej, brakuje rozróżnienia na aktywa generujące środki pieniężne i aktywa takich środków nie generujące. Nie ma również obowiązku oceny przesłanek wskazujących na to, że mogła nastąpić utrata wartości któregoś ze składników aktywów, za wyjątkiem inwestycji długoterminowych, nie ma też konieczności uwzględnienia zarówno wewnętrznych jak i zewnętrznych źródeł informacji w tym zakresie. Ponadto nie ma wytycznych odnośnie metod wyliczenia wartości	1. Definicja utraty wartości 2. Definicja wartości godziwej 3. Jeśli wartość odzyskiwalna składnika aktywów jest mniejsza niż jego wartość bilansowa, wartość bilansowa podlega obniżeniu do wartości odzyskiwalnej (czyli ceny sprzedaży netto) a odpis aktualizacyjny ujmowany jest od razu w wyniku (chyba, że istnieje kapitał z aktualizacji wyceny; w takim wypadku najpierw zmniejszana jest jego wartość) 4. Odwracanie odpisów aktualizacyjnych	1. Nie ma definicji aktywów generujących środki pieniężne, aktywów nie generujących środków pieniężnych, wartości odzyskiwalnej ani wartości użytkowej 2. Nie ma wymogu przeprowadzania na każdy dzień sprawozdawczy oceny czy istnieją przesłanki wskazujące na to, że mogła nastąpić utrata wartości któregoś ze składników aktywów, za wyjątkiem inwestycji długoterminowych 3. Nie ma obowiązku korzystania z wewnętrznych i zewnętrznych źródeł informacji dla potrzeb weryfikacji wystąpienia przesłanek utraty wartości 4. Nie ma wytycznych w zakresie metod wyliczania wartości użytkowej 5. Nie ma wymogu, by odwrócenie odpisu

MSRSP	Obszary polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego zgodne z MSRSP	Obszary polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego niezgodne z MSRSP
użytkowej ani wymogu ograniczenia odwrócenia odpisu aktualizacyjnego do wartości bilansowej, jaka zostałaby ustalona jeśli w odniesieniu do tego składnika aktywów w ogóle nie byłby ujmowany odpis aktualizujący. Nie ma również wymogów w zakresie ujawnień, z wyjątkiem łącznej kwoty odpisów aktualizacyjnych dla określonych typów aktywów.		aktualizacyjnego ograniczone było do wartości bilansowej, jaka zostałaby ustalona, jeśli w odniesieniu do tego składnika aktywów w ogóle nie byłby ujmowany odpis aktualizujący 6. Nie są wymagane żadne ujawnienia, za wyjątkiem łącznej kwoty odpisów aktualizacyjnych dla poszczególnych typów aktywów
MSRSP 27 – Rolnictwo		
Polskie przepisy rachunkowości sektora publicznego nie są zgodne z MSRSP 27, ponieważ jest w nich bardzo mało wytycznych odnośnie rachunkowości rolnictwa.		Polskie przepisy rachunkowości sektora publicznego nie zawierają szczegółowych wytycznych dotyczących działalności rolniczej, a w szczególności wyceny aktywów biologicznych i produktów rolniczych. Jedyna regulacja związana z tą tematyką, to wskazanie, iż inwentarz żywy zaliczany jest do środków trwałych.
MSRSP 28 – Instrumenty finansowe: prezentacja		
Polskie przepisy rachunkowości sektora publicznego są zasadniczo zgodne z MSRSP 28, ponieważ zawierają podstawowe definicje instrumentów finansowych, a zasady początkowego ujęcia spełniają wymóg	1. Podstawowe definicje, dotyczące instrumentów finansowych 2. Przy początkowym ujęciu, zaliczenie instrumentu do aktywów finansowych, zobowiązań finansowych lub	1. Nie ma definicji instrumentu podlegającego wykupowi (puttable instrument) 2. Kwestia kompensowania aktywów finansowych i zobowiązań finansowych

MSRSP	Obszary polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego zgodne z MSRSP	Obszary polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego niezgodne z MSRSP
klasyfikowania instrumentów finansowych jako zobowiązań, aktywów lub instrumentów kapitałowych. Akcje lub udziały własne odejmowane są od kapitału. Odsetki, dywidendy, zyski lub straty związane z instrumentami finansowymi i ich komponentami składowymi wykazywane są jako dochody lub koszty w wyniku finansowym. W przypadku jednostek sporządzających sprawozdania finansowe zgodnie z UoR, możliwe jest kompensowanie aktywów i zobowiązań. Niemniej, nie ma możliwości kompensowania w przypadku JST, jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych, nie ma też definicji instrumentu podlegającego wykupowi (puttable instrument).	instrumentów kapitałowych 3. Udziały/akcje własne są odejmowane od aktywów netto/kapitału własnego 4. Odsetki, dywidendy, zyski i straty związane z instrumentem finansowym lub składnikiem będącym zobowiązaniem finansowym ujmuje się jako przychody lub koszty w wyniku finansowym 5. Wyłącznie jednostki stosujące przepisy UoR: pod pewnymi warunkami, składnik aktywów finansowych i zobowiązanie finansowe kompensuje się i wykazuje w bilansie w kwocie netto	nie jest uregulowana w odniesieniu do JST i ich związków, jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych
MSRSP 29 – Instrumenty finansowe: ujmowanie i wycena		
Polskie przepisy rachunkowości sektora publicznego są tylko częściowo zgodne z MSRSP 29, ponieważ spełnione są tylko bardzo podstawowe wymagania odnośnie ujmowania i wyceny instrumentów finansowych. oprócz definicji	1. Ujmowanie aktywów i zobowiązań finansowych w bilansie jednostki 2. Po początkowym ujęciu, wycena zobowiązań finansowych według kosztu amortyzowanego, za wyjątkiem: a. zobowiązań finansowych	1. Za wyjątkiem kosztu amortyzowanego składnika aktywów finansowych lub zobowiązań finansowych, brak jest definicji: a. instrumentów pochodnych b. czterech kategorii instrumentów

MSRSP	Obszary polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego zgodne z MSRSP	Obszary polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego niezgodne z MSRSP
zamortyzowanego kosztu składnika aktywów lub zobowiązań finansowych, w polskich przepisach rachunkowości sektora publicznego nie ma innych definicji stanowiących odpowiednik definicji zawartych w MSRSP 29. Nie ma również regulacji dotyczących wyceny instrumentów finansowych w wartości godziwej i stosowane są różne zasady wyceny po ujęciu początkowym. Wreszcie, brak regulacji odnośnie usuwania instrumentów finansowych z bilansu.	wycenianych według wartości godziwej przez wynik finansowy b. zobowiązań finansowych powstałych w wyniku przeniesienia składnika aktywów finansowych, których nie kwalifikuje się do wyłączenia z bilansu, lub powstałych w wyniku zastosowania podejścia wynikającego z utrzymania zaangażowania c. umów gwarancji finansowych d. zobowiązań do udzielenia pożyczki poniżej rynkowej stopy procentowej 3. Zyski lub straty wynikające ze zmiany wartości godziwej składnika aktywów finansowych lub zobowiązania finansowego, niestanowiących części powiązania zabezpieczającego, ujmuje się w wyniku w przypadku zobowiązań, natomiast w przypadku aktywów w wyniku lub aktywach netto/kapitale własnym 4. Ocena przesłanek wystąpienia utraty wartości na każdy dzień bilansowy	finansowych c. umów gwarancji finansowych d. definicji dotyczących ujmowania i wyceny e. definicji dotyczących rachunkowości zabezpieczeń 2. Nie ma regulacji w zakresie a. ujmowania lub wyłączenia z bilansu aktywów finansowych na dzień zawarcia transakcji lub dzień rozliczenia b. usuwania instrumentów finansowych z ksiąg 3. Nie ma wymogu wyceny instrumentów finansowych według wartości godziwej przy początkowym ujęciu 4. Istnieją różne zasady wyceny aktywów finansowych po początkowym ujęciu
MSRSP 30 – Instrumenty finansowe: ujawnianie informacji		

MSRSP	Obszary polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego zgodne z MSRSP	Obszary polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego niezgodne z MSRSP
Polskie przepisy rachunkowości sektora publicznego nie są zgodne z MSRSP 30, ponieważ wymagania w zakresie ujawniania informacji o instrumentach finansowych są bardzo ograniczone.		Bardzo ograniczone wymagania w zakresie ujawnień
MSRSP 31 – Aktywa niematerialne		
Polskie przepisy rachunkowości sektora publicznego są zasadniczo zgodne z MSRSP 31 w zakresie koncepcji aktywów niematerialnych oraz ich ujmowania, wyceny przy początkowym ujęciu i w następnych okresach wyceny według kosztu zamortyzowanego, wyliczaniu odpisów amortyzacyjnych zgodnie z okresem użyteczności ekonomicznej. Niemniej, istnieją również przepisy, które pozwalają na to, by odpisy amortyzacyjne nie odzwierciedlały okresu użyteczności ekonomicznej składnika aktywów, brak też regulacji odnośnie aktywów niematerialnych o nieokreślonym okresie użyteczności. RMF zawiera bardzo ograniczone wymagania odnośnie ujawnień.	1. Definicje 2. Ujmowanie aktywów niematerialnych 3. Ujęcie początkowe według kosztów, lub według wartości godziwej, jeśli składnik aktywów niematerialnych nabyty został w drodze transakcji o charakterze niehandlowym 4. Zakaz ujmowania wewnątrznie wytworzonej wartości firmy, oraz wyników zakończonych prac badawczych 5. Ujmowanie, pod pewnymi warunkami, aktywów powstałych w wyniku prac rozwojowych 6. Po początkowym ujęciu, wycena aktywów niematerialnych zgodnie z modelem kosztowym; umorzenie w oparciu o okres użytkowania 7. Wyłączanie aktywów z bilansu	1. Odpisy amortyzacyjne mogą nie odzwierciedlać okresu użyteczności składnika aktywów 2. Nie ma regulacji odnośnie aktywów niematerialnych o nieokreślonym okresie użyteczności 3. Placówki zwolnione są z obowiązku amortyzacji 4. Jednostki podlegające RMF: bardzo ograniczony zakres ujawnień

MSRSP	Obszary polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego zgodne z MSRSP	Obszary polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego niezgodne z MSRSP
	w momencie zbycia lub wówczas, gdy nie przewiduje się osiągnięcia przyszłych korzyści ekonomicznych lub potencjału świadczenia usług z jego użytkowania; zysk lub stratę z tytułu zaprzestania ujmowania składnika aktywów niematerialnych ustala się w kwocie różnicy między wpływami netto ze sprzedaży, jeśli takie są, i wartością bilansową składnika aktywów, oraz ujmuje się je w wyniku 8. Wyłącznie jednostki stosujące przepisy UoR: ujawnienia	
MSRSP 32 – Umowy na usługi koncesjonowane: koncesjodawca		
Polskie przepisy rachunkowości sektora publicznego w żaden sposób nie regulują traktowania księgowego umów na usługi koncesjonowane po stronie koncesjodawcy i w związku z tym nie jest zachowana zgodność z MSRSP 32.		W polskich przepisach brak jest szczególnych uregulowań dotyczących ujęcia księgowego umów na usługi koncesjonowane zarówno od strony koncesjodawcy jak i koncesjobiorcy.

4. WPŁYW KRAJOWYCH STANDARDÓW RACHUNKOWOŚCI NA POLSKIE PRZEPISY RACHUNKOWOŚCI SEKTORA PUBLICZNEGO

32. W odniesieniu do jednostek sektora finansów publicznych ramy dla wyboru i stosowania zasad rachunkowości wyznacza UoFP. Ustawa ta wymaga (art. 40 ust.1), aby JSFP prowadzić rachunkowość zgodnie z przepisami o rachunkowości (czyli UoR), z uwzględnieniem dodatkowych zasad określonych w UoFP. Te zasady zostały wymienione w art. 40 ust. 2-3 i następnie, na mocy delegacji ustawowej (art. 40 ust. 3), uszczegółowione w rozporządzeniach i zarządzeniach Ministra Finansów (RMF z 5.07.2010, RMF z 25.10.2010, ZMF 54 i 53).
33. Podsumowując, wszystkie JSFP są zobowiązane stosować UoR, przy czym wybrane jednostki muszą dodatkowo uwzględnić przewidziane dla nich zasady szczególne. Jednocześnie, UoR wprowadza swoją hierarchię przepisów, które jednostki powinny stosować. Otóż, zgodnie z zasadami techniki prawodawczej w Polsce (Rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie „Zasad techniki prawodawczej”) oraz zgodnie z art. 10 ust. 3 UoR – ustalając politykę rachunkowości w pierwszej kolejności jednostki stosują UoR a następnie wydane na jej podstawie rozporządzenia (delegacje do wydania rozporządzeń są ujęte w art. 81-83 UoR). Jeżeli zaś jakieś kwestie nadal pozostają nieuregulowane jednostka może stosować Krajowe Standardy Rachunkowości, a w przypadku braku odpowiedniego krajowego standardu jednostki mogą stosować Międzynarodowe Standardy Rachunkowości (MSR), które w powszechnym rozumieniu obejmują również Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej (MSSF).
34. KSR ogłaszane są w postaci uchwał Komitetu Standardów Rachunkowości działającego przy Ministrze Finansów. Komitet został utworzony i zorganizowany w oparciu o rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 28 listopada 2001 r. w sprawie zakresu działania i sposobu organizacji Komitetu Standardów Rachunkowości. W założeniu, Komitet miał odpowiadać za opracowanie KSR dotyczących obszarów, w których UoR nie zapewniała wystarczających wskazówek.
35. Niemniej jednak, w Polsce uchwały, w formie których ogłaszane są KSR nie są źródłem obowiązującego prawa. W związku z tym JSFP mają możliwość, nie zaś obowiązek, odwoływania się do KSR w celu uzyskania wskazówek odnośnie obszarów rachunkowości nie regulowanych wystarczająco przez UoR. Jednostki mogą przestrzegać standardów w całości bądź też wybiórczo, decydując które standardy, a nawet ich części, stosować w swojej działalności.

36. Obecnie funkcjonuje dziewięć KSR. KSR opracowywane są w taki sposób, by zawsze były zgodne z przepisami UoR, ponieważ ich celem jest zapewnienie dalszych wskazówek i wyjaśnień w obszarach, których UoR nie reguluje bądź reguluje jedynie kwestie podstawowe. Komitet uwzględnia równocześnie najlepsze praktyki międzynarodowe i, jeśli uzna to za stosowne, wzoruje poszczególne KSR na odpowiadających im MSSF. W wyniku tego, stosowanie zasad KSR zazwyczaj zapewnia wysoki poziom zgodności z odnośnym MSSF. Biorąc pod uwagę fakt, że w przypadku większości MSRSP punktem wyjścia do opracowania standardu również są MSSF, zasadniczo widoczny jest wysoki poziom zgodności pomiędzy KSR a odpowiadającymi im MSRSP. Jednak tylko sześć spośród dziewięciu wydanych dotąd KSR jest istotnych dla porównania z MSRSP, ponieważ pozostałe trzy nie mają odpowiedników wśród MSRSP. W poniższej tabeli przedstawiono dziewięć opublikowanych KSR oraz odpowiadające im MSR / MSSF i MSRSP

Tabela 3: Krajowe Standardy Rachunkowości i odpowiadające im MSSF i MSRSP

Krajowy Standard Rachunkowości (KSR)	Odpowiadający mu MSR / MSSF	Odpowiadający mu MSRSP
KSR 1 „Rachunek przepływów pieniężnych”	MSR 7 „Rachunek przepływów pieniężnych”	MSRSP 2 „Sprawozdanie z przepływów pieniężnych”
KSR 2 „Podatek dochodowy”	MSR 12 „Podatek dochodowy”	n.d. – brak odpowiednika w MSRSP
KSR 3 „Niezakończone usługi budowlane”	MSR 11 „Umowy o usługę budowlaną”	MSRSP 11 „Umowy o usługę budowlaną”
KSR 4 „Utrata wartości aktywów”	MSR 36 „Utrata wartości aktywów”	MSRSP 26 „Utrata wartości aktywów generujących środki pieniężne”
KSR 5 „Leasing, najem i dzierżawa”	MSR 17 „Leasing”	MSRSP 13 „Leasing”
KSR 6 „Rezerwy, bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów, zobowiązania warunkowe”	MSR 37 „Rezerwy, zobowiązania warunkowe i aktywa warunkowe”	MSRSP 19 „Rezerwy, zobowiązania warunkowe i aktywa warunkowe”
KSR 7 „Zmiany zasad (polityki) rachunkowości, wartości szacunkowych, poprawianie błędów, zdarzenia następujące po dacie bilansu – ujęcie i prezentacja”	MSR 8 „Zasady (polityka) rachunkowości, zmiany wartości szacunkowych i korygowanie błędów” MSR 10 „Zdarzenia następujące po dniu bilansowym”	MSRSP 3 „Zasady (polityka) rachunkowości, zmiany wartości szacunkowych i korygowanie błędów” MSRSP 14 „Zdarzenia następujące po dniu bilansowym”
KSR 8 „Działalność	n.d. – brak odpowiednika	n.d. – brak odpowiednika

Krajowy Standard Rachunkowości (KSR)	Odpowiadający mu MSR / MSSF	Odpowiadający mu MSRSP
deweloperska”	w MSSF	w MSRSP
KSR 9 “Sprawozdanie z działalności”	n.d. – brak odpowiednika w MSSF	n.d. – brak odpowiednika w MSRSP ⁸

37. W praktyce, JSFP rzadko korzystają ze wskazówek zawartych w KSR. Te nieliczne które to robią to przeważnie większe jednostki, ponieważ podlegają one obowiązkowemu badaniu (np. m. st. Warszawa). Istnieje szereg prawdopodobnych przyczyn, dla których JSFP nie przyjęły KSR. Niektóre spośród KSR postrzegane są jako nie wnoszące znaczącej dodatkowej wartości ponad wymagania już zawarte w UoR np. w obszarze zapasów, zmian polityki rachunkowości, wartości szacunkowych i korygowania błędów. Niektóre KSR postrzegane są jako dotyczące kwestii o marginalnym znaczeniu, np. w obszarze sprawozdań z przepływów pieniężnych, leasingu czy umów o usługę budowlaną. KSR 4, dotyczący utraty wartości aktywów, postrzegany jest jako bardzo wymagający i kosztowny w realizacji, szczególnie w aspekcie konieczności przeprowadzenia wyceny, co zniechęca JSFP do stosowania go.
38. Gdyby KSR nabrały charakteru obowiązkowego dla JSFP, możliwe byłoby zmniejszenie rozbieżności pomiędzy MSRSP a polskimi przepisami w obszarach, w których obecnie istnieją luki pomiędzy nimi (głównie z powodu braku odpowiednich zapisów w polskich przepisach rachunkowości sektora publicznego). Obszary te to: sprawozdania z przepływów pieniężnych, utrata wartości aktywów generujących środki pieniężne, leasing, zapasy, zmiany zasad (polityki) rachunkowości, zmiany wartości szacunkowych, korygowanie błędów, oraz zdarzenia następujące po dniu bilansowym.

⁸ IPSASB opublikowała w marcu 2015 r. Wytyczne w zakresie zalecanych praktyk (Recommended Practice Guideline, RPG) 3 *Service Performance Information*. Jako zalecenia, RPG to wskazówki niewiążące. Zostały opracowane specjalnie pod kątem specyficznych potrzeb sektora publicznego, bez odwołania do żadnego MSSF.

5. WNIOSKI I DALSZE KROKI

5.1. Korzyści płynące ze stosowania sprawozdawczości opartej na zasadzie memoriałowej raczej niż sprawozdawczości budżetowej

39. Mówiąc nieformalnie, i niezależnie od wszelkich ewentualnych niedoskonałości polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego, istnieje mało przesłanek pozwalających przypuszczać, że decydenci korzystają ze sprawozdań finansowych sporządzonych w oparciu o polskie przepisy rachunkowości sektora publicznego. Rząd i decydenci wydają się polegać raczej na sprawozdaniach z realizacji budżetu, opartych na zasadzie kasowej. Decydentów sektora finansów publicznych należy przekonać o wartości dodanej i przewadze sprawozdań finansowych sporządzonych zgodnie z zasadą memoriałową nad sprawozdaniami z realizacji budżetu opartymi na metodzie kasowej. Mogłoby to z kolei prowadzić do zwiększenia zapotrzebowania na informacje finansowe sektora publicznego oparte na zasadzie memoriałowej i w końcu do reformy polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego. Pozostała część niniejszego rozdziału poświęcona jest prezentacji wartości dodanej i przewagi sprawozdań finansowych sporządzonych zgodnie z zasadą memoriałową nad stosowanymi obecnie w Polsce sprawozdaniami z realizacji budżetu opartymi na metodzie kasowej.
40. Stopień przejrzystości fiskalnej jest, jak udowodniono, dobrym probierzem wiarygodności fiskalnej kraju i jego wyników⁹. Coraz większa liczba badań empirycznych podkreśla pozytywny związek pomiędzy stopniem przejrzystości fiskalnej a miernikami równowagi finansowej (jak np. deficyt czy zadłużenie), przy czym korelacja ta jest silniejsza w krajach o niskich i średnich dochodach niż w krajach o wysokich dochodach.
41. Przejrzystość fiskalna odgrywa ważną rolę jeśli chodzi o ocenę ryzyk fiskalnych i zarządzanie nimi. Ryzyka fiskalne to czynniki powodujące powstanie rozbieżności pomiędzy prognozami rządu a rzeczywistą sytuacją fiskalną kraju. Rozbieżności takie mogą wynikać z (i) niepełnego zrozumienia sytuacji fiskalnej rządu; (ii) wstrząsów zewnętrznych wpływających na finanse publiczne; lub (iii) zmian endogenicznych w strukturze polityki fiskalnej. Poprawa przejrzystości fiskalnej co prawda nie wyeliminuje tych ryzyk, ale pomoże twórcom polityki i opinii publicznej zrozumieć ryzyko i na nie reagować. Na przykład:
- częstsze i bardziej aktualne publiczne sprawozdania odnośnie rozwoju sytuacji fiskalnej mogą pomóc w zapewnieniu, iż prognozy budżetowe oparte będą na jak

⁹ IMF (2012): Fiscal Transparency, Accountability and Risk. Prepared by the Fiscal Affairs Department in collaboration with the Statistics Department. Approved by Carlo Cottarelli, August 2012

najaktualniejszym obrazie bieżącej sytuacji fiskalnej i ułatwią szybkie reakcje polityczne na wstrząsy;

- porównanie z niezależnymi prognozami budżetowymi i alternatywnymi scenariuszami prognoz makroekonomicznych pomoże w zapewnieniu wiarygodności prognoz fiskalnych i tworzeniu solidnej polityki fiskalnej w aspekcie szeregu rezultatów makroekonomicznych;
- sprawozdania dotyczące ryzyka fiskalnego mogą podnieść świadomość skali potencjalnych wstrząsów na jakie narażone są finanse publiczne i zachęcić rządy do podejmowania działań mających na celu złagodzenie ryzyka bądź przygotowanie na jego skutki;
- rozszerzenie zasięgu instytucjonalnego publicznej sprawozdawczości fiskalnej może zmniejszyć zakres pozabudżetowych działań fiskalnych, których koszty mogą później mieć negatywny wpływ na działania rządu;
- wprowadzenie międzynarodowych standardów rachunkowości i statystyki może ujawnić ukryte dotąd koszty i zobowiązania warunkowe, oraz zachęcić rządy do uwzględnienia ich w budżecie;
- ujednolicenie metodologii i standardów stosowanych dla potrzeb prognoz budżetowych, sporządzania budżetu i sprawozdawczości może pomóc w wyeliminowaniu niewyjaśnionych rozbieżności pomiędzy prognozami a wynikami; oraz
- publikacja sprawozdań z badania przez biegłego rewidenta zgodnych ze standardami międzynarodowymi może uwypuklić słabe punkty kontroli finansowej rządu lub praktyk w zakresie rachunkowości i skłonić rządy do ich naprawienia.

42. Działalność sektora publicznego stanowi znaczną część produktu krajowego brutto (PKB) a jego aktywa i zobowiązania są zazwyczaj znaczące we wszystkich gospodarkach. Ważne jest zatem aby sprawnie nimi zarządzać i by rządy były rozliczane z tego zarządzania przez swoich obywateli, przedstawicieli, inwestorów, oraz innych interesariuszy. Statystyki finansowe rządu zapewniają informacje o rachunkach różnych podsektorów sektora instytucji rządowych i samorządowych (general government) tak, by twórcy polityki i inni interesariusze mogli analizować sytuację finansową i wyniki rządu, a także długoterminową równowagę finansów publicznych. Głównym źródłem tych statystyk są zapisy księgowe i sprawozdania różnych jednostek administracji publicznej, uzupełnione o informacje finansowe.

43. Kryzys zadłużenia państw podkreślił potrzebę wykazania przez rządy ich stabilności finansowej a także potrzebę bardziej rygorystycznej i przejrzystej sprawozdawczości fiskalnej. Jeszcze przed kryzysem rządy utrzymywały znaczne zasoby w postaci finansowych i niefinansowych aktywów i zobowiązań. W 2007 r., 36 rządów, które sporządzały bilanse, wykazywały aktywa finansowe o wartości średnio 21% PKB, a najczęściej spotykane w ich

portfelach instrumenty to akcje, udziały, oraz inne instrumenty kapitałowe, walutowe i depozyty¹⁰. W niektórych krajach, w szczególności tych, które zgromadziły znaczne zasoby na funduszach państwowych, aktywa finansowe rządu mogły mieć wartość dwukrotnie lub więcej przekraczającą PKB. Na skutek kryzysu nastąpiła rozbudowa i dywersyfikacja aktywów i zobowiązań rządów, zwłaszcza w gospodarkach bardziej zaawansowanych. Zasoby aktywów finansowych rządów rosły średnio o 4 do 5 % PKB, natomiast zobowiązania rosły o ponad 20% PKB¹¹. Wzrost ten był największy i najbardziej zauważalny w tych krajach, których rządy zaoferowały pomoc finansową na dużą skalę przeżywającym trudności bankom i instytucjom finansowym w celu zapewnienia płynności, utrzymania zaufania i stymulowania działalności gospodarczej. W wyniku tego, rządy pozyskały znaczące nowe aktywa finansowe (jak np. akcje instytucji finansowych) oraz zaciągnęły nowe zobowiązania i zobowiązania warunkowe (jak np. gwarancje dotyczące określonych klas aktywów prywatnych).

44. Dane empiryczne wskazują również na pozytywną relację pomiędzy stopniem przejrzystości fiskalnej a postrzeganiem wypłacalności fiskalnej przez rynek (jak np. spready swapów ryzyka kredytowego z tytułu długu państwowego, rating kredytowy oraz zagraniczne inwestycje kapitałowe), przy czym tym razem korelacja była silniejsza w krajach o wysokich dochodach niż w krajach o średnich dochodach. Niedawne badania wykazały również istnienie pozytywnej relacji pomiędzy zaciemnianiem budżetu (np. przez stosowanie sztuczek księgowych w celu ukrycia deficytu i długu) a postrzeganiem ryzyka niewypłacalności kraju.
45. Art. 3 dyrektywy 2011/85/UE wymaga od państw członkowskich by dysponowały „systemami rachunkowości publicznej obejmującymi w sposób kompleksowy i spójny wszystkie podsektory sektora instytucji rządowych i samorządowych i zawierającymi informacje niezbędne do generowania danych w ujęciu memoriałowym z myślą o przygotowywaniu danych opartych na standardach ESA 95”. Dyrektywa potwierdza tym samym istnienie zasadniczego braku spójności pomiędzy rachunkami sektora publicznego, na których ewidencjonowane są tylko przepływy pieniężne, a faktem, że nadzór budżetowy UE oparty jest na danych memoriałowych ESA 95. Dwa spośród najważniejszych wskaźników równowagi fiskalnej to zadłużenie i deficyt, które stosowane są w UE w celu monitorowania zgodności z warunkami Paktu Stabilności i Wzrostu. W kontekście nadzoru fiskalnego UE i procedury nadmiernego deficytu, jednym z zadań Komisji jest regularna ocena jakości danych rzeczywistych przekazywanych przez państwa członkowskie, jak też związanych z nimi rachunków sektora rządowego skompilowanych zgodnie z ESA. Niedawne wydarzenia, w szczególności przypadki nieprawidłowości w sprawozdawczości finansowej niektórych państw członkowskich wykazały, że system statystyk fiskalnych w niewystarczającym stopniu łagodzi ryzyko przekazywania do Eurostatu danych o zaniżonej jakości. Komisja dąży zatem do rozszerzenia i poprawy nadzoru nad polityką fiskalną, makroekonomiczną i reformami

¹⁰ Cottarelli (2012), p19.

¹¹ Cottarelli (2012), p19.

strukturalnymi tak, by zaradzić wadom obecnie obowiązującej legislacji. Planowane są nowe mechanizmy egzekwowania zgodności z prawem na wypadek wystąpienia w państwach członkowskich nieprawidłowości w tym zakresie. Komisja jasno widzi, że mechanizmy te muszą polegać na informacjach statystycznych wysokiej jakości, uzyskiwanych na podstawie solidnych i zharmonizowanych standardów rachunkowości, dostosowanych do potrzeb europejskiego sektora finansów publicznych. Ponadto, Komisja stwierdziła, że wprowadzenie zharmonizowanych systemów mikrorachunkowości we wszystkich jednostkach sektora finansów publicznych (tzn. sektora instytucji rządowych i samorządowych) we wszystkich państwach członkowskich UE, w połączeniu z mechanizmami kontroli wewnętrznej i audytu zewnętrznego, będzie jedynym efektywnym sposobem na pozyskanie najwyższej jakości danych opartych na zasadzie memoriałowej, dotyczących zadłużenia i deficytu, w sposób zgodny z obowiązującym prawem.

46. Jak już wspomniano wcześniej w odniesieniu do MSRSP 24, zarówno rząd centralny jaki JST sporządzają sprawozdania z realizacji budżetu w oparciu o metodę kasową; sprawozdania te różnią się od sprawozdań sporządzonych w oparciu o przepisy rachunkowości sektora publicznego. Roczne sprawozdania z realizacji budżetu na poziomie rządu oraz JST zawierają skonsolidowane, kompleksowe informacje odnośnie przychodów i wydatków, sporządzone według zasady kasowej, a także ich porównanie z pierwotnie zatwierdzonym i znowelizowanym budżetem, w formie liczbowej i opisowej. Roczne sprawozdanie z realizacji budżetu nie zawiera bilansu, informacji o aktywach niefinansowych ani o saldach na rachunkach bankowych, zawiera natomiast częściowe informacje dotyczące zobowiązań finansowych (zobowiązania bieżące, zadłużenie oraz zobowiązania warunkowe wynikające z wystawionych gwarancji) oraz należności.
47. Rachunkowość prowadzona według zasady memoriałowej to jedyny powszechnie przyjęty system informacji zapewniający kompletny i wiarygodny sytuacji finansowej i gospodarczej oraz wyników działania rządu, ponieważ w pełni odzwierciedla aktywa i zobowiązania, jak też dochody i koszty jednostki. Metoda memoriałowa prowadzenia rachunkowości polega na tym, że księgowania dokonuje się nie wtedy, kiedy następuje płatność, ale kiedy wartość ekonomiczna jest tworzona, przekształcana lub wygaszana, bądź też kiedy roszczenia i obowiązki występują, są przekształcane lub regulowane. W przypadku prowadzenia rachunkowości metodą kasową, transakcje ewidencjonowane są w momencie otrzymania bądź dokonania płatności. Rachunkowość memoriałowa jest bardziej solidna ekonomicznie niż rachunkowość kasowa, dlatego właśnie monitoring fiskalny prowadzony przez wszystkie ważniejsze agendy międzynarodowe oparty jest na zasadzie memoriałowej.
48. Ponadto, stosowanie rachunkowości memoriałowej w sektorze publicznym jest niezbędne, by uniknąć pewnych możliwości „upiększania” faktów, które możliwe są przy zastosowaniu rachunkowości kasowej; na przykład opóźniania lub przyspieszania płatności, tak, by została ona zaksięgowana w okresie, który bardziej rządowi odpowiada. Rachunkowość memoriałowa nie ma jednak na celu eliminacji czy zastąpienia rachunkowości kasowej,

w szczególności jej zastosowania w procesie sporządzania budżetu i jego kontroli. W istocie, metoda memoriałowa powinna być postrzegana jako uzupełniająca raczej niż alternatywna, względem rachunkowości „czysto kasowej”. Poprzez prezentację pełnego obrazu sytuacji finansowej i ekonomicznej oraz wyników działania jednostki, rachunkowość memoriałowa nadaje ogólny kontekst sprawozdaniom sporządzanym według rachunkowości kasowej.

5.2. Możliwości wzmocnienia polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego

49. Istnieją różne możliwości wzmocnienia polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego, oprócz oczywistego całościowego zastąpienia ich przez MSRSP. W tym rozdziale przedstawiono i omówiono propozycje oraz ich uzasadnienie dla najważniejszych opcji. Działania te mogą być również postrzegane jako kroki prawdopodobnie niezbędne dla ewentualnego przyjęcia MSRSP.
50. *Konsolidacja.* Polskie przepisy rachunkowości sektora publicznego zawierają bardzo niewiele wymogów odnośnie konsolidacji, zatem rząd polski nie sporządza i nie publikuje opartych na zasadzie memoriałowej skonsolidowanych sprawozdań finansowych na poziomie całości rządu. Zamiast tego, sporządzane są skonsolidowane sprawozdania z realizacji budżetu oparte na metodzie kasowej, jednak informacje, jakie zawierają, są nieporównanie uboższe od tych, jakie można byłoby uzyskać, gdyby sporządzano również skonsolidowane sprawozdania finansowe oparte na metodzie memoriałowej; niezależnie od wszystkich wad polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego. Takie skonsolidowane informacje zapewniłyby rządowi i innym zainteresowanym interesariuszom bardziej kompleksowy obraz ogólnej sytuacji finansowej niż ten, który można obecnie uzyskać na podstawie analizy sprawozdań z realizacji budżetu. Rząd mógłby również zadysponować i zaplanować wdrożenie rozwiązań technicznych umożliwiających sporządzenie skonsolidowanych sprawozdań finansowych.
51. *Uproszczenie i standaryzacja polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego.* Jak już wcześniej wspomniano, polskie przepisy rachunkowości sektora publicznego są rozproszone. Wszystkiej JSFP mają obowiązek stosowania przepisów UoR, jednak większość JSFP stosuje ponadto zapisy RMF, które zwalnia je ze stosowania trzech rozdziałów UoR. Podlegające RMF organy podatkowe JSFP stosują dodatkowe przepisy określone przez Ministerstwo Finansów, natomiast UoR zezwala, ale nie nakazuje, jednostkom odwoływanie się do KSR. Polskie przepisy rachunkowości sektora publicznego są złożone, bez standardowego zestawu obowiązującego wszystkie JSFP, a zatem prawdopodobne jest, że JSFP będą ich przestrzegać w różnym stopniu. Różne podgrupy polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego również niosą wyzwania jeśli chodzi o zrozumienie i interpretację różnych typów sporządzanych na ich podstawie sprawozdań finansowych. Może to do pewnego stopnia wyjaśniać, czemu decydenci rzadko korzystają z tych sprawozdań. Ponadto, przepisy UoR

zostały opracowane w odpowiedzi na dyrektywy i rozporządzenia UE dotyczące sprawozdawczości i rewizji finansowej sektora przedsiębiorstw i stanowią wymagania raczej niż standardy, które byłyby bardziej stosowne dla sektora publicznego. Wreszcie, niejednolite ramy sprawozdawczości finansowej są przeszkodą na drodze do konsolidacji. Należy poważnie rozważyć uproszczenie i standaryzację polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego z wyraźnym uwzględnieniem specyfiki sektora publicznego.

52. *Jednolity plan kont.* Obecnie, z uwagi na niejednorodną strukturę polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego, różne grupy JSFP używają różnych planów kont. Kluczowym krokiem w kierunku uproszczenia i standaryzacji polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego byłoby opracowanie jednolitego planu kont i wytycznych w zakresie jego zastosowania. Taki plan kont musiałby uwzględniać nie tylko wymogi zrewidowanych przepisów rachunkowości sektora publicznego, ale również wymogi innych sprawozdań finansowych i statystycznych sporządzanych na podstawie ewidencji księgowej i finansowej JSFP na potrzeby innych jednostek rządowych oraz organów nadzoru i organów podatkowych.
53. *Zasięg i definicja JSFP.* UoFP wyłącza niektóre jednostki sektora publicznego z definicji JSFP i w związku z tym nie podlegają one polskim przepisom rachunkowości sektora publicznego. Jednostki te to między innymi Skarb Państwa i Fundusz Drogowy. Ponadto, niektóre transakcje realizowane przez sektor publiczny nie mieszczą się w zakresie polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego. Transakcje te to między innymi przychody z podatków i ceł pobieranych przez jednostki podległe MF, oraz bezzwrotne środki europejskie. W związku z tym, sprawozdania finansowe sporządzane w oparciu o polskie przepisy rachunkowości sektora publicznego są niepełne. Przepisy rachunkowości sektora publicznego można by poddać przeglądowi i nowelizacji, tak, by uwzględnić w nich wszystkie stosowne jednostki i transakcje.

5.3. Proponowane podejście do planowania rozwoju polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego

54. Dalszy rozwój polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego miałby skutki dla około 71,000 jednostek sektora finansów publicznych. Jednostki te potrzebowałyby szkoleń dla pracowników, modyfikacji systemów sprawozdawczości finansowej i pomocy przy ich wdrożeniu. Przedtem jeszcze, należałoby przeprowadzić szeroką gamę prac przygotowawczych, dotyczących między innymi: uproszczenia i standaryzacji polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego z uwzględnieniem decyzji odnośnie tego, w jakim stopniu polskie przepisy rachunkowości sektora publicznego powinny być zgodne z MSRSP; zaprojektowania jednolitego planu kont, zapewniającego, iż wszystkie jednostki sektora finansów publicznych i wszystkie transakcje będą podlegać przepisom rachunkowości sektora publicznego; oraz planowania konsolidacji. Takie prace

przygotowawcze same w sobie będą wymagały uprzedniego starannego rozważenia korzyści płynących z reformy przepisów rachunkowości sektora publicznego. Niniejszy raport, porównujący polskie przepisy rachunkowości sektora publicznego z MSRSP będzie użytecznym pierwszym krokiem w kierunku rozważenia korzyści płynących z reformy przepisów rachunkowości sektora publicznego.

55. Program poprawy rachunkowości i sprawozdawczości finansowej sektora finansów publicznych (Enhancement of Public Sector Accounting and Financial Reporting Program, EPSARP) w Polsce został specjalnie utworzony w ramach trwającego Programu pomocy technicznej w dziedzinie sprawozdawczości finansowej (Financial Reporting Technical Assistance Program, FRTAP) finansowanego przez Szwajcarię i realizowanego przez Bank Światowy w celu pomocy przy rozważaniach i projektowaniu programu reformy przepisów rachunkowości sektora publicznego w Polsce. Poniżej opisano dalsze kroki, jakie mogłyby być wzięte pod rozwagę.
56. Rozważenie korzyści płynących z reformy przepisów rachunkowości sektora publicznego. Ten etap obejmowałby szereg działań:
 - a. Opracowanie i realizacja szkoleń dla instytucji regulacyjnych i innych interesariuszy z zakresu MSRSP i procesu ich stanowienia w celu wzbogacenia wiedzy praktycznej i rozumienia tych standardów.
 - b. Organizacja wizyt studyjnych w wybranych krajach UE, stosujących albo MSRSP albo standardy krajowe oparte na MSRSP.
 - c. Zapewnienie szeregu innych działań z zakresu podnoszenia świadomości i budowy potencjału instytucjonalnego w dziedzinie rachunkowości i sprawozdawczości finansowej sektora publicznego
 - d. Przeprowadzenie warsztatów w celu opracowania strategii reformy polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego
57. Ocena faktycznie stosowanych praktyk w zakresie rachunkowości. W ramach tego działania zostałaby wykonana ocena faktycznie stosowanych praktyk w zakresie rachunkowości i ich porównanie z przepisami rachunkowości sektora publicznego. Ocena taka obejmowałaby szereg JSFP i byłaby realizowana głównie w oparciu o ich sprawozdania finansowe. Punktem wyjścia do analizy byłoby rozumienie polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego ustalone w niniejszym raporcie. Liczba i rodzaje jednostek sektora publicznego do uwzględnienia w ocenie zostałaby potwierdzona z władzami krajowymi.
58. Ocena ram instytucjonalnych i potencjału instytucjonalnego rachunkowości sektora publicznego. To działanie obejmowałoby ocenę niżej podanych dziesięciu aspektów ram rachunkowości sektora publicznego i byłoby realizowane w oparciu o kwestionariusz diagnostyczny. Ograniczenia zidentyfikowane w wyniku takiej oceny musiałyby być wzięte po uwagę przy projektowaniu ewentualnych działań w ramach reformy.

- I. Ramy ustawowe
 - II. Wykształcenie akademickie, kształcenie zawodowe, szkolenia
 - III. Stanowienie standardów rachunkowości
 - IV. System budżetowy
 - V. Statystyki finansowe rządu (GFS)
 - VI. Audyt, monitoring i egzekwowanie
 - VII. Jakość i dostępność sprawozdawczości finansowej
 - VIII. Poziom zatrudnienia
 - IX. Technologie informatyczne
 - X. Dane krajowe
59. Przeprowadzenie warsztatów w celu konsultacji z kluczowymi interesariuszami oraz opracowanie planu działań w zakresie reform w oparciu o wyniki wyżej opisanych działań.

ANEKS 1: PORÓWNANIE POLSKICH PRZEPISÓW RACHUNKOWOŚCI SEKTORA PUBLICZNEGO Z MSRSP

1. W niniejszym rozdziale opisano główne podobieństwa i różnice pomiędzy polskimi przepisami o rachunkowości sektora publicznego a opartymi na zasadzie memoriałowej Międzynarodowymi Standardami Rachunkowości Sektora Publicznego (MSRSP). Bardziej szczegółowe informacje zaprezentowano w Aneksie 2 do niniejszego raportu, opartym na szczegółowym kwestionariuszu diagnostycznym opracowanym przez Bank Światowy. Kwestionariusz został wypełniony odrębnie, jako materiał źródłowy dla niniejszego raportu.

MSRSP 1 Prezentacja sprawozdań finansowych

2. MSRSP 1 – prezentacja sprawozdań finansowych nie został przyjęty jako standard krajowy. Niemniej, polskie przepisy o rachunkowości zawarte w UoR i RMF odnoszą się do kwestii prezentacji sprawozdań finansowych w zakresie opisanym poniżej.

Składniki zestawu sprawozdań finansowych i odpowiedzialność za ich sporządzenie

3. Odpowiedzialność za sporządzenie i prezentację sprawozdań finansowych określona jest w sposób zgodny z zapisami MSRSP 1.19. Kierownik lub członkowie zarządu jednostki odpowiadają za zadania i obowiązki związane z rachunkowością.
4. Niemniej, zakres prezentowanych informacji różni się znacząco pomiędzy jednostkami i w większości przypadków wymagana jest mniejsza liczba komponentów niż ma to miejsce w przypadku MSRSP 1.21, który wymaga, by jednostka przedstawiła (a) sprawozdanie z sytuacji finansowej, (b) sprawozdanie z wyniku finansowego, (c) sprawozdanie ze zmian w kapitale własnym, (d) sprawozdanie z przepływów pieniężnych, (e) porównanie budżetu i faktycznych kwot, (f) informacje dodatkowe i inne informacje objaśniające.
5. Wszystkie jednostki samorządu terytorialnego mają obowiązek sporządzania sprawozdania z sytuacji finansowej (w polskich przepisach stosowany jest termin „bilans”), z wyjątkiem państwowych funduszy celowych, organu podatkowego i służby celnej podległej pod Ministra Finansów i związków jednostek samorządu terytorialnego. Inne komponenty uzależnione są od typu jednostki. Tylko jednostki podlegające corocznemu badaniu przez biegłego rewidenta sporządzają obowiązkowo zestawienie zmian w kapitale (funduszu) własnym i rachunek przepływów pieniężnych. W poniższej tabeli przedstawiono podsumowanie sporządzanych sprawozdań finansowych:

Tabela 4: Zestawienie sporządzanych sprawozdań finansowych

Jednostki samorządu terytorialnego sporządzają:
a. sprawozdanie finansowe, składające się z następujących komponentów: • bilans z wykonania budżetu¹² jednostki samorządu terytorialnego; • łączny¹³ bilans, zawierający dane wynikające z bilansów samorządowych jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych; • łączny rachunek zysków i strat obejmujący dane wynikające z rachunków zysków i strat samorządowych jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych; • łączne zestawienie zmian w funduszu obejmujące dane wynikające z zestawień zmian w funduszu samorządowych jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych; b. skonsolidowany bilans – zgodnie z RMF, do sporządzenia takiego bilansu jednostka powinna zastosować odpowiednio przepisy rozdziału 6 UoR („Skonsolidowane sprawozdania finansowe grupy kapitałowej”), przy założeniu, że jednostką dominującą jest jednostka samorządu terytorialnego;
Państwowe i samorządowe jednostki budżetowe oraz samorządowe zakłady budżetowe:
a. bilans, b. rachunek zysków i strat (wariant porównawczy), c. zestawienie zmian w funduszu;
Placówki:
a. bilans
Inne jednostki:
a. bilans, b. rachunek zysków i strat, oraz c. informacje dodatkowe, obejmujące wprowadzenie do sprawozdania finansowego oraz dodatkowe informacje i objaśnienia.

Uwagi ogólne

6. UoR jednoznacznie stosuje termin „zasada jasnego i rzetelnego obrazu” jako zasadę podstawową dla prezentacji sprawozdań finansowych. Niemniej, sprawozdania sporządzane

¹² Jest to specyficzna forma sprawozdania z realizacji budżetu, przypominająca bilans; jednak prezentowane są tylko dane rzeczywiste, bez uzgodnienia kwot prezentowanych w ostatecznym i znowelizowanym budżecie.

¹³ „Łączny” oznacza zagregowane dane jednostkowych sprawozdań jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych skorygowane o eliminację wzajemnych należności i zobowiązań oraz innych rozrachunków o podobnym charakterze a także o eliminację wyniku finansowego ustalonego na operacjach dokonywanych pomiędzy tymi jednostkami. Jest to działanie podobne do konsolidacji, jednak dotyczy szczególnie jednostek, których oddziały lub inne wewnętrzne jednostki organizacyjne nie mają odrębnej osobowości prawnej, a jednak sporządzają odrębne sprawozdania finansowe.

zgodnie z polskimi przepisami rachunkowości sektora publicznego nie dają jasnego i rzetelnego obrazu sytuacji finansowej, wyniku finansowego oraz przepływów finansowych jednostek zgodnie z wymaganiami MSRSP, ze względu na znaczne zróżnicowanie zakresu sporządzanych sprawozdań, zgodnie z powyższym zestawieniem. Według MSRSP, uzyskanie „jasnego i rzetelnego obrazu” możliwe jest tylko pod warunkiem że sprawozdania z sytuacji finansowej, z wyniku i z przepływów pieniężnych jednostki sporządzane i prezentowane są zgodnie ze wszystkimi MSRSP i zaopatrzone we wszystkie wymagane dodatkowe ujawnienia.

7. UoR zachowuje zbieżność, lub przybliżoną zbieżność, z następującymi zasadami prezentacji sprawozdań finansowych:
 - a. Założenie kontynuacji działalności (MSRSP 1.38)
 - b. Spójność prezentacji (MSRSP 1.42)
 - c. Istotność (MSRSP 1.45)
 - d. Kompensowanie (MSRSP 1.48)
 - e. Informacje porównawcze (MSRSP 1.53)

Struktura i treść

8. Sprawozdania finansowe są łatwe do odróżnienia od innych informacji publikowanych w tym samym dokumencie (MSRSP 1.61) a każdy z elementów sprawozdania finansowego jest wyraźnie zidentyfikowany (MSRSP 1.63).
9. Zarówno UoR jak i RMF wymagają, by sprawozdania finansowe sporządzane były co roku, zgodnie z wymogami MSRSP 1.66.
10. Zarówno UoR jak i RMF wymagają, by sprawozdania finansowe sporządzane były w ciągu trzech miesięcy od dnia zakończenia okresu sprawozdawczego i zatwierdzane nie później niż 6 miesięcy od dnia bilansowego, zgodnie z MSRSP 1.69.
11. Wszystkie obowiązujące formaty sprawozdań finansowych, sporządzanych zarówno według UoR jak i RMF, przewidują odrębną prezentację krótkoterminowych i długoterminowych aktywów i zobowiązań, zgodnie z MSRSP 1.70. Definicja aktywów krótkoterminowych jest w znacznym stopniu zgodna z MSRSP 1.76. Definicja zobowiązań krótkoterminowych jest tylko częściowo zbieżna z zawartą w MSRSP 1.80, ponieważ nie uwzględnia zobowiązań utrzymywanych w celu obrotu oraz takich, w przypadku których jednostka nie ma bezwarunkowego prawa odroczenia płatności przynajmniej o 12 miesięcy licząc od dnia bilansowego.
12. Informacje przedstawione w sprawozdaniu z sytuacji finansowej wymagane przez UoR oraz RMF zasadniczo pokrywają się z tymi wymaganymi przez MSRSP 1.88. W obu przypadkach obowiązkowe formaty sprawozdań finansowych przewidują ujawnianie informacji zdezagregowanych bezpośrednio w bilansie. Dodatkowo, w przypadku jednostek

sporządzających sprawozdania finansowe zgodnie z UoR, wiele bardziej szczegółowych informacji na temat pozycji bilansowych znajduje się w informacji dodatkowej.

Sprawozdanie z wyniku finansowego / Zmian w aktywach netto/kapitale własnym / Informacje dodatkowe

13. Minimalne wymagania zdefiniowane w MSRSP 1.102 i 1.103 są częściowo spełnione. Zarówno UoR jak i RMF wymagają by poszczególne pozycje prezentowane były w sprawozdaniu z wyniku finansowego. Obowiązkowe jest między innymi ujawnienie przychodów, kosztów finansowych, zysku lub straty, natomiast nie występują takie pozycje jak: udział w nadwyżce lub deficycie jednostek stowarzyszonych i podmiotów współkontrolowanych wycenianych metodą praw własności ani zysk lub strata przed opodatkowaniem z tytułu zbycia aktywów lub uregulowania zobowiązań przypisanych działalności zaniechanej.
14. Informacje dodatkowe obejmują bardziej ogólne wymogi w zakresie prezentacji, jednak nie ma obowiązku odrębnego ujawnienia pozycji dochodów i kosztów, które są istotne ze względu na swój charakter lub kwotę (MSRSP 1.106) i mogłyby mieć wpływ na ocenę sytuacji majątkowej, finansowej oraz wynik finansowy jednostki.
15. Wymogi MSRSP 1.118 spełnione są w ograniczonym zakresie. W przypadku jednostek sporządzających sprawozdania finansowe zgodnie z UoR, zestawienie zmian w kapitale (funduszu) własnym jest obowiązkowe tylko dla jednostek, które podlegają wymogom badania przez biegłego rewidenta, natomiast w przypadku jednostek sporządzających sprawozdania finansowe zgodnie z RMF, zestawienie zmian w funduszu obowiązuje tylko jednostki budżetowe i samorządowe zakłady budżetowe. JST dodatkowo sporządzają łączne zestawienie zmian w funduszu. Format tego zestawienia jest różny, w zależności od tego czy jest sporządzane przez jednostkę sporządzającą sprawozdanie wyłącznie zgodnie z UoR, która zasadniczo jest zbieżna z wymogami MSRSP 1.118-119, czy też jednostkę podlegającą również RMF, w ramach którego wymogi MSRSP 1.118 spełnione są tylko w bardzo ograniczonym stopniu.
16. Nie ma wymogu systematycznej prezentacji informacji dodatkowych do sprawozdania finansowego (MSRSP 1.128), choć w praktyce, w przypadku sprawozdań sporządzanych zgodnie z UoR, jest to często spotykane podejście. Wymagania w zakresie ujawnień zawarte w RMF są bardzo nieliczne.
17. W przypadku UoR, obowiązek ujawnienia zasad (polityki) rachunkowości jest zgodny z MSRSP 1.132, natomiast w przypadku RMF tak nie jest. UoR wymaga, aby we wprowadzeniu do sprawozdania finansowego omówić przyjęte zasady (politykę) rachunkowości, w tym metody wyceny aktywów i pasywów (także amortyzacji), pomiaru wyniku finansowego oraz sposoby sporządzenia sprawozdania finansowego w zakresie, w jakim ustawa pozostawia jednostce prawo wyboru. W przypadku RMF nie ma takiego wymogu.

18. Niektóre z wymagań zawartych w UoR w zakresie przyczyn niepewności szacunków są zasadniczo zgodne z MSRSP 1.140, natomiast RMF nie zawiera żadnych porównywalnych zapisów.
19. **Podsumowując, polskie przepisy rachunkowości sektora publicznego zgodne są z MSRSP 1 w zakresie odpowiedzialności za sporządzenie i prezentację sprawozdań finansowych, ogólnych zasad, struktury i treści sprawozdań jak też prezentacji pozycji; również w zakresie podstawowych definicji aktywów i pasywów oraz prezentacji pozycji w sprawozdaniach finansowych. Niemniej, sprawozdania finansowe sporządzane i prezentowane zgodnie z polskimi przepisami rachunkowości sektora publicznego nie prezentują „jasnego i rzetelnego obrazu” w rozumieniu MSRSP, ponieważ to wymagałoby aby sprawozdania z sytuacji finansowej, z wyniku oraz sprawozdanie z przepływów pieniężnych jednostki były sporządzane i prezentowane zgodnie ze wszystkimi MSRSP oraz aby prezentowane były wszystkie wymagane przez MSRSP dodatkowe ujawnienia. UoR zawiera ograniczoną liczbę wymogów w zakresie ujawnień; w przypadku RMF liczba ta jest jeszcze mniejsza.**

MSRSP 2 Sprawozdanie z Przepływów Pieniężnych

20. MSRSP 2 Sprawozdanie z Przepływów Pieniężnych nie został przyjęty jako standard krajowy. Niemniej, polskie przepisy rachunkowości sektora publicznego regulują w UoR kwestię prezentacji sprawozdania przepływów pieniężnych w zakresie opisanym poniżej.
21. Zapisy polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego dotyczące sporządzania i prezentacji sprawozdań z przepływów pieniężnych stosują się tylko do jednostek podlegających obowiązkowemu badaniu i sporządzających sprawozdania finansowe zgodnie z UoR. Pozostałe jednostki, w tym sporządzające sprawozdania finansowe zgodnie z RMF, nie mają obowiązku sporządzania sprawozdania z przepływów pieniężnych.

Prezentacja sprawozdania z przepływów pieniężnych

22. Zapisy UoR zgodne są z MSRSP 2.18 i wymagają uwzględnienia wszystkich wpływów i wydatków z działalności operacyjnej, inwestycyjnej i finansowej jednostki.
23. W celu prawidłowej wyceny przepływów pieniężnych UoR przyjmuje następujące definicje:
 - a. przez działalność operacyjną rozumie się podstawowy rodzaj działalności jednostki oraz inne rodzaje działalności, niezaliczone do działalności inwestycyjnej (lokacyjnej) lub finansowej;

- b. przez działalność inwestycyjną (lokacyjną) rozumie się nabywanie lub zbywanie składników aktywów trwałych i krótkoterminowych aktywów finansowych oraz wszystkie z nimi związane pieniężne koszty i korzyści;
 - c. przez działalność finansową rozumie się pozyskiwanie lub utratę źródeł finansowania (zmiany w rozmiarach i relacjach kapitału (funduszu) własnego i obcego w jednostce) oraz wszystkie z nimi związane pieniężne koszty i korzyści.
24. Dopuszcza się sporządzanie rachunku przepływów pieniężnych metodą bezpośrednią lub pośrednią, co jest zgodne z MSRSP 2.27.

Wykazywanie przepływów pieniężnych

25. UoR, zgodnie z MSRSP 2.31, wymaga by jednostka wykazywała oddzielnie główne kategorie wpływów i płaćności pieniężnych brutto, powstałe w wyniku działalności inwestycyjnej i finansowej. Zgodnie z wymogami MSRSP 2.32, UoR nie zawiera szczegółowych regulacji odnośnie wykazywania przepływów pieniężnych powstałych w wyniku pewnych rodzajów działalności operacyjnej, inwestycyjnej lub finansowej w kwotach netto.
26. Wymagania w zakresie ustalania kursów wymiany walut dla transakcji są w znacznym stopniu zbieżne z MSRSP 2.36, który mówi, że przepływy pieniężne powstające w wyniku transakcji w walutach obcych ujmuje się w walucie funkcjonalnej jednostki przy zastosowaniu kursu wymiany waluty obcej na walutę funkcjonalną z dnia zrealizowania danego przepływu. UoR wymaga stosowania kursu wymiany z dnia zawarcia transakcji, chyba że jest on niemożliwy do ustalenia. W takim przypadku stosuje się średni kurs NBP z dnia poprzedzającego.
27. Zgodnie z MSRSP 2.40, otrzymane odsetki i dywidendy prezentuje się w ramach działalności inwestycyjnej, natomiast zapłacone odsetki i dywidendy ujmuje się w ramach działalności finansowej.
28. MSRSP 2.44 nie jest odzwierciedlony w polskich przepisach rachunkowości sektora publicznego. UoR nie przewiduje odrębnej prezentacji przepływów pieniężnych związanych z podatkiem dochodowym. Wprawdzie w przypadku metody bezpośredniej w działalności operacyjnej pojawia się pozycja „Podatki i opłaty o charakterze publicznoprawnym”, ale obejmuje ona oprócz wydatków (wpływów z zwrotu) z tytułu podatku dochodowego, także inne podatki i opłaty o charakterze publicznoprawnym, zatem, nawet jeżeli podatki i opłaty dotyczą specyficznie działalności inwestycyjnej bądź finansowej, zostaną one zgodnie z UoR zaprezentowane w ramach działalności operacyjnej¹⁴ co jest niezgodne z MSRSP 2.44.

¹⁴ Niektóre spośród jednostek sektora finansów publicznych, np. jednostki budżetowe, niektóre z agencji wykonawczych, jednostki samorządu terytorialnego i inne są podmiotowo zwolnione z podatku dochodowego.

Komponenty

29. Format sprawozdania z przepływów pieniężnych wymagany przez UoR jest bardziej zagregowany niż format wymagany przez MSRSP 2.49. UoR przewiduje klasyfikowanie w ramach działalności inwestycyjnej jedynie wpływów/wydatków z aktywów finansowych, w tym w jednostkach powiązanych. MSRSP 2.49 wymaga, by skumulowane przepływy pieniężne powstające w związku z objęciem lub utratą kontroli nad jednostkami zależnymi lub innymi przedsięwzięciami prezentowane były oddzielnie i klasyfikowane jako działalność inwestycyjna.
30. Przepisy polskie zgodne są z MSRSP 2.54 i transakcje inwestycyjne i finansowe, które nie wymagają posługiwania się środkami pieniężnymi lub ekwiwalentami środków pieniężnych wyłącza się ze sprawozdania z przepływów pieniężnych.
31. Wymogi UoR zgodne są z MSRSP 2.56. i w informacji dodatkowej należy zamieścić objaśnienie struktury środków pieniężnych przyjętych do rachunku przepływów pieniężnych, a w przypadku gdy rachunek przepływów pieniężnych sporządzony jest metodą bezpośrednią, dodatkowo należy przedstawić uzgodnienie przepływów pieniężnych netto z działalności operacyjnej, sporządzone metodą pośrednią; w przypadku różnic pomiędzy zmianami stanu niektórych pozycji w bilansie oraz zmianami tych samych pozycji wykazanymi w rachunku przepływów pieniężnych, należy wyjaśnić ich przyczyny.
32. Polskie przepisy są częściowo zgodne z MSRSP 2.59. Informacja o saldach środków pieniężnych i ekwiwalentów środków pieniężnych o ograniczonej możliwości dysponowania przez jednostkę są prezentowane w rachunku przepływów pieniężnych, jak wymaga tego MSRSP 2.59. Niemniej, nie ma dodatkowych specyficznych wymogów co do zamieszczania komentarza zarządu odnośnie takich pozycji.

Krajowe Standardy Rachunkowości

33. Polskie przepisy rachunkowości sektora publicznego zezwalają JSFP na stosowanie Krajowych Standardów Rachunkowości (KSR), choć tego nie nakazują, jako wskazówek dotyczących sytuacji nie regulowanych aktami prawnymi składającymi się na polskie przepisy rachunkowości sektora publicznego. Jak omówiono w Aneksie 3, KSR 1 „Rachunek przepływów pieniężnych” (opracowany, podobnie jak MSRSP 2, na podstawie MSR 7 „Sprawozdanie z przepływów pieniężnych”) jest zasadniczo zgodny z MSRSP 2.
34. **Polskie przepisy rachunkowości sektora publicznego zawarte w UoR zasadniczo zgodne są z MSRSP 2, natomiast nie dotyczy to RMF ponieważ sprawozdanie z przepływów pieniężnych sporządzane jest wyłącznie przez jednostki podlegające obowiązkowemu badaniu i sporządzające sprawozdania finansowe zgodnie z UoR. Nie ma ogólnego wymogu prezentowania rachunku przepływów pieniężnych jako integralnego elementu sprawozdań finansowych przez jednostki sporządzające sprawozdania finansowe według**

zasady memoriałowej. Zastosowanie nieobowiązkowego KSR 1 skutkowałoby sporządzaniem rachunku przepływów pieniężnych zasadniczo zgodnego z MSRSP 2.

MSRSP 3 Zasady (polityka) rachunkowości, zmiany wartości szacunkowych i korygowanie błędów

35. MSRSP 3 Zasady (polityka) rachunkowości, zmiany wartości szacunkowych i korygowanie błędów nie został przyjęty jako standard krajowy. Niemniej, polskie przepisy o rachunkowości zawarte w UoR i RMF odnoszą się do tej kwestii w zakresie opisanym poniżej.

Zasady (polityka) rachunkowości

36. Istnieje hierarchia polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego, w skład której wchodzi UoR oraz regulacje z niej wynikające. W sprawach nieuregulowanych przez ustawę jednostki mogą stosować Krajowe Standardy Rachunkowości (KSR). W przypadku braku odpowiedniego krajowego standardu, UoR dopuszcza stosowanie Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (MSR), które według definicji UoR obejmują Międzynarodowe Standardy Rachunkowości, Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej i związane z nimi interpretacje, opublikowane w formie regulacji Komisji Europejskiej. Jednostki podlegające również RMF nie mają w zakresie kwestii regulowanych przez MSRSP 3 żadnych dodatkowych obowiązków ani zwolnień, za wyjątkiem przypadków szczegółowo omówionych poniżej.
37. Przepisy UoR zgodne są z MSRSP 3.16, który nakłada na jednostkę obowiązek wyboru zasad polityki rachunkowości i konsekwentnego ich stosowania do podobnych transakcji, innych zdarzeń i warunków. Zgodnie z UoR, przyjęte zasady (politykę) rachunkowości należy stosować w sposób ciągły, dokonując w kolejnych latach obrotowych jednakowego grupowania operacji gospodarczych, wyceny aktywów i pasywów, w tym także dokonywania odpisów amortyzacyjnych lub umorzeniowych, ustalania wyniku finansowego i sporządzania sprawozdań finansowych tak, aby za kolejne lata informacje z nich wynikające były porównywalne.
38. Jeśli chodzi o MSRSP 3.17, UoR zezwala na zmianę stosowanych zasad (polityki) rachunkowości ze skutkiem od pierwszego dnia roku obrotowego. W przeciwieństwie do MSRSP 3.17, przepis ten nie wymaga wprost, aby w wyniku zmiany zasad nastąpiło zwiększenie/poprawa użyteczności sprawozdania finansowego, ale pomimo to, jednostka musi udowodnić, że dokonuje zmiany w celu rzetelnego i jasnego przedstawienia sytuacji, co w praktyce stanowi jednak bardzo drobną różnicę. RMF nie reguluje kwestii zmian w polityce rachunkowości.

39. Przepisy UoR odbiegają od MSRSP 3.24-3.28 jeśli chodzi o wymóg retrospektywnego stosowania zmian w polityce rachunkowości, jednak są zgodne z MSRSP 3.33-3.35 i wymagają ujawnienia rodzaju, przyczyny i skutków wszelkich ustawowych lub dobrowolnych zmian polityki rachunkowości. W przypadku zmian zasad rachunkowości UoR wymaga podania w informacji dodatkowej przyczyn takich zmian, ich wymiernego wpływu na sprawozdania finansowe w okresie w którym dokonano zmiany a także zapewnienia porównywalności ze sprawozdaniami finansowymi za poprzedzające okresy. Niestety, UoR nie precyzuje na czym powinno polegać zapewnienie porównywalności; nie ma również wymogu ujawniania informacji na temat opublikowanych, ale jeszcze nie wiążących zmian w przepisach.

Zmiany wartości szacunkowych

40. Zapisy UoR są mniej więcej zgodne z MSRSP 3.41 i wymagają by skutek zmiany wartości szacunkowej ujmowany był prospektywnie, poprzez jej uwzględnienie w wyniku bieżącego lub przyszłego okresu. Są również zgodne z MSRSP 3.42 jeśli chodzi o wymaganie by korekta wartości bilansowych ujmowana była w okresie, w którym dokonano zmiany. Choć w UoR brak jest ogólnie sformułowanej zasady co do podejścia w przypadku zmiany szacunków, przepisy szczegółowe, odnoszące się do ujęcia księgowego typowych pozycji szacunkowych takich jak okres użyteczności, odpisy aktualizujące, wartość godziwa czy rezerwy, wskazują, że należy stosować podejście prospektywne.
41. Polskie przepisy zgodne są z MSRSP 3.44-3.45 w zakresie UoR, jednak nie w zakresie RMF. W UoR brak jest ogólnie sformułowanego wymogu odnośnie ujawnień w zakresie zmian szacunków, jednak jednostka ma obowiązek uwzględnienia konieczności prezentacji bardziej szczegółowych informacji, jeśli mogą one mieć wpływ na ocenę sytuacji majątkowej i finansowej jednostki. Niemniej jednak, w odniesieniu do niektórych pozycji wymagane są szczegółowe ujawnienia zarówno w kontekście kwot jak i przyczyny/rodzaju zmiany. Na przykład:
- a. Amortyzacja: należy podać informacje o przyjętej metodzie amortyzacji oraz zakresach okresów użytkowania dla poszczególnych rodzajów wartości niematerialnych i prawnych oraz środków trwałych;
 - b. Rezerwy: wymagane jest podanie informacji o stanie rezerw według celu ich utworzenia na początek roku obrotowego, zwiększeniach, wykorzystaniu, rozwiązaniu i stanie końcowym;
 - c. Należności: wymagane jest podanie stanu na początek roku obrotowego, korektach (odpisy aktualizacyjne), zwiększeniu, wykorzystaniu, rozwiązaniu i stanie na koniec roku obrotowego;
 - d. Odpisy aktualizujące środki trwałe; kwoty i przyczyny ich utworzenia;
 - e. Informacje o wysokości odpisów aktualizujących wartość zapasów.

42. RMF nie zawiera żadnych szczegółowych uregulowań co do ujawnień. Jednak w przypadku jednostki budżetowej i zakładu budżetowego oraz jednostki samorządu terytorialnego, pod bilansem, należy ujawnić informacje o wartości końcowej następujących szacunków: umorzenie wartości niematerialnych i prawnych, umorzenie środków trwałych, odpisy aktualizujące środki trwałe, odpisy aktualizujące środki trwałe w budowie, odpisy aktualizujące wartości niematerialne i prawne, odpisy aktualizujące należności.

Błędy

43. Zapisy UoR zgodne są z MSRSP 3.47, który wymaga korygowania istotnych błędów retrospektywnie, natomiast RMF nie zawiera żadnych regulacji w tym zakresie. Zgodnie z UoR, jeżeli w danym roku obrotowym lub przed zatwierdzeniem sprawozdania finansowego za ten rok obrotowy jednostka stwierdziła popełnienie w poprzednich latach obrotowych błędu, w następstwie którego nie można uznać sprawozdania finansowego za rok lub lata poprzednie za zgodne z UoR, to kwotę korekty spowodowanej usunięciem tego błędu odnosi się na kapitał (fundusz) własny i wykazuje jako „zysk (strata) z lat ubiegłych”.
44. Zapisy UoR zgodne są z MSRSP 3.54, natomiast RMF w ogóle nie reguluje tej kwestii. Zgodnie z UoR jednostka powinna w informacji dodatkowej ujawnić informacje o znaczących zdarzeniach dotyczących lat ubiegłych ujętych w sprawozdaniu finansowym roku obrotowego, w tym o rodzaju popełnionego błędu oraz kwocie korekty.
45. **Polskie przepisy rachunkowości sektora publicznego, a w szczególności przepisy UoR, zasadniczo zgodne są z MSRSP 3. Obszary zgodności z MSRSP 3 to między innymi: hierarchia obowiązująca przy wyborze i zastosowaniu zasad (polityki) rachunkowości; regulacje dotyczące zmian zasad (polityki) rachunkowości, w tym zmian retrospektywnych; regulacje dotyczące prospektywnego ujmowania skutków zmian wartości szacunkowych i uwzględnianie ich poprzez korektę wartości bilansowych w okresie, w którym dokonano zmiany. W odniesieniu do jednostek sporządzających sprawozdania finansowe zgodnie z UoR, wymogi w zakresie ujawnień są zasadniczo zgodne z MSRSP 3. W odniesieniu do jednostek podlegających również przepisom RMF brak jest jednak regulacji dotyczących traktowania księgowego błędów z poprzednich okresów oraz wymogów w zakresie ujawnień.**

MSRSP 4 Skutki zmian kursów wymiany walut obcych

46. MSRSP 4 Skutki zmian kursów wymiany walut obcych nie został przyjęty jako standard krajowy. Niemniej, polskie przepisy o rachunkowości zawarte w UoR i RMF odnoszą się do tej kwestii w zakresie opisanym poniżej.

47. UoR nakłada obowiązek stosowania złotego polskiego jako waluty prezentacji i waluty funkcjonalnej.

Transakcje

48. Przepisy UoR zasadniczo zgodne są z MSRSP 4.24, choć są nieco bardziej szczegółowe jeśli chodzi o kwestię początkowego ujęcia. Według UoR, wyrażone w walutach obcych operacje gospodarcze ujmuje się w księgach rachunkowych na dzień ich przeprowadzenia odpowiednio po kursie:
- faktycznie zastosowanym w tym dniu, wynikającym z charakteru operacji – w przypadku sprzedaży lub kupna walut oraz zapłaty należności lub zobowiązań;
 - średnim ogłoszonym dla danej waluty przez Narodowy Bank Polski z dnia poprzedzającego ten dzień – w przypadku zapłaty należności lub zobowiązań, jeżeli nie jest zasadne zastosowanie kursu, o którym mowa w pkt 1, a także w przypadku pozostałych operacji.
49. UoR przewiduje jeden wyjątek, niezgodny z MSRSP 4 – mianowicie w przypadku środków pochodzących z budżetu Unii Europejskiej i innych krajów Europejskiego Obszaru Gospodarczego oraz środków niepodlegających zwrotowi, pochodzących ze źródeł zagranicznych stosuje się w pierwszej kolejności kursy wynikające z innych przepisów dotyczących tych środków¹⁵. W ramach niniejszego raportu nie była możliwa ocena skali tego wyjątku od MSRSP 4, jednak nie jest prawdopodobne, by miała być znaczna.
50. UoR wymaga, by aktywa i zobowiązania wyrażone w walutach obcych wyceniane były na dzień bilansowy po obowiązującym na ten dzień średnim kursie ogłoszonym dla danej waluty przez Narodowy Bank Polski. Gotówkę (w jednostkach prowadzących kupno i sprzedaż walut obcych) należy wyceniać po kursie, po którym nastąpił jej zakup, jednak w wysokości nie wyższej od średniego kursu ogłoszonego na dzień wyceny dla danej waluty przez Narodowy Bank Polski.
51. Podejście księgowe na bazie UoR nie różni się istotnie od podejścia wymaganego przez MSRSP 4.27 dla przyszłych dni bilansowych, pomimo braku rozróżnienia na pozycje pieniężne i niepieniężne w UoR. W praktyce, pozycje wyrażone w walutach obcych będą wyceniane na dzień bilansowy. Różnica między UoR a MSRSP 4 dotyczy głównie kursu, który zostanie użyty, gdyż w przeciwieństwie do MSRSP, UoR narzuca kurs zamknięcia, powinien to być średni kurs ogłaszany przez NBP z dnia bilansowego. Pozycje niepieniężne wyceniane

¹⁵ Rozporządzenie Rady (WE) nr 1083/2006 stanowi, że państwa członkowskie, które nie przyjęły euro jako swojego środka płatniczego do dnia składania wniosku o płatność, przeliczają na euro kwoty wydatków poniesionych w walucie krajowej. Kwoty te są przeliczane na euro z wykorzystaniem miesięcznego obrachunkowego kursu wymiany stosowanego przez Komisję w miesiącu, w którym wydatki zostały zaksięgowane przez instytucję certyfikującą danego programu operacyjnego. Kurs wymiany jest publikowany co miesiąc przez Komisję w mediach elektronicznych.

w wartości godziwej wyrażonej w walucie obcej przelicza się przy zastosowaniu kursów wymiany, które obowiązywały w dniu, na który wartość godziwa została ustalona.

52. Zgodnie z MSRSP 4.32 i MSRSP 4.35 w zakresie ujmowania różnic kursowych, UoR wymaga co następuje:
- a. różnice kursowe dotyczące pozostałych aktywów i pasywów wyrażonych w walutach obcych, powstałe na dzień ich wyceny oraz przy zapłacie należności i zobowiązań w walutach obcych, jak również sprzedaży walut, zalicza się odpowiednio do przychodów lub kosztów finansowych, a w uzasadnionych przypadkach – do kosztu wytworzenia produktów lub ceny nabycia towarów, a także ceny nabycia lub kosztu wytworzenia środków trwałych, środków trwałych w budowie lub wartości niematerialnych i prawnych;
 - b. różnice kursowe dotyczące inwestycji długoterminowych wyrażonych w walutach obcych rozlicza się poprzez kapitał.

Stosowanie waluty prezentacji innej niż waluta funkcjonalna

53. UoR nakazuje stosowanie złotego polskiego jako waluty prezentacji. Niemniej, RMF pozostaje w sprzeczności z UoR zezwalając placówkom na prowadzenie rachunkowości w walutach zatwierdzonych planów finansowych lub w walutach określonych przez dysponenta części budżetowej jako waluty prezentacji. Waluta taka jest wtedy równocześnie walutą funkcjonalną i walutą prezentacji. Ani UoR ani RMF nie zawierają wymogów ani wytycznych odnośnie przeliczania przez placówki sprawozdań na złotówki.
54. MSRSP 4.48 i 49 nie mają zastosowania, ponieważ złoty polski nie jest walutą gospodarki hiperinflacyjnej.

Ujawnienia

55. MSRSP 4.61 nakazuje ujawnianie kwot różnic kursowych ujętych w wyniku oraz zaliczanie różnic kursowych netto do oddzielnej pozycji kapitału własnego i uzgodnienie kwoty tego rodzaju różnic kursowych na początek i na koniec okresu. Przepisy UoR nie są zgodne. Dla jednostek sporządzających sprawozdanie finansowe zgodnie z UoR, wymagane jest tylko, aby dla pozycji bilansu oraz rachunku zysków i strat, wyrażonych w walutach obcych ujawnić kursy przyjęte do ich wyceny. W przypadku skonsolidowanych sprawozdań finansowych wymagane jest tylko ujawnienie jedynie salda końcowego różnic kursowych (odrębna pozycja w kapitale). RMF nie wymaga żadnych szczególnych ujawnień odnośnie kursów walut lub różnic kursowych.
56. Wymagania w zakresie ujawnień w przypadkach, kiedy waluta prezentacji jest inna od waluty funkcjonalnej zawarte w MSRSP 4.62-4.66 nie mają zastosowania, ponieważ UoR nakazuje stosowanie złotego polskiego jako waluty prezentacji. RMF nie zachowuje

zgodności z tym wymogiem, ponieważ zgodnie z rozporządzeniem, jednostki nie mają obowiązku dokonywania ujawnień dla żadnej waluty oprócz waluty, w której sporządzone jest sprawozdanie z sytuacji finansowej.

57. **Polskie przepisy rachunkowości sektora publicznego są zasadniczo zgodne z MSRSP 4, ponieważ wyrażone w walutach obcych operacje gospodarcze ujmuje się w księgach rachunkowych na dzień ich przeprowadzenia odpowiednio po kursie spot (kurs natychmiastowej wymiany) obowiązującym w dniu dokonania operacji. Pozycje pieniężne wyrażone w walutach obcych przeliczane przy zastosowaniu kursu zamknięcia; pozycje niepieniężne wyceniane według historycznej ceny nabycia lub kosztu wytworzenia wyrażonego w walucie obcej przelicza się przy zastosowaniu kursu wymiany z dnia transakcji; oraz pozycje niepieniężne wyceniane w wartości godziwej wyrażonej w walucie obcej przelicza się przy zastosowaniu kursów wymiany, które obowiązywały w dniu, na który wartość godziwa została ustalona. Różnice kursowe powstające z tytułu rozliczania pozycji pieniężnych, lub z tytułu przeliczania pozycji pieniężnych po kursach innych niż te, po których zostały one przeliczone w momencie ich początkowego ujęcia w danym okresie lub w poprzednich sprawozdaniach finansowych, ujmuje się w wyniku finansowym okresu, w którym powstają. Ponadto, w przypadku gdy zyski lub straty z tytułu pozycji niepieniężnych są ujęte bezpośrednio w aktywach netto/kapitale własnym, wszystkie elementy tych zysków lub strat, dotyczące różnic kursowych, ujmuje się bezpośrednio w aktywach netto/kapitale własnym. Głównym obszarem, w którym polskie przepisy rachunkowości sektora publicznego nie są zgodne z MSRSP 4 jest to, że w przypadku transakcji i sald środków otrzymanych z UE lub innych źródeł zagranicznych, kursy wymiany ustalane są w oparciu o odrębne przepisy po stronie dostawcy takich środków. Ponadto, wymogi w zakresie ujawnień spełnione są tylko częściowo.**

MSRSP 5 Koszty finansowania zewnętrznego

58. MSRSP 5 Koszty finansowania zewnętrznego nie został przyjęty jako standard krajowy. Niemniej, polskie przepisy o rachunkowości zawarte w UoR odnoszą się do tej kwestii w zakresie opisanym poniżej.
59. Zgodnie z podejściem wzorcowym ujmowania kosztów finansowania zewnętrznego, przedstawionym w MSRSP 5.14¹⁶, UoR przewiduje ujęcie kosztu odsetek jako koszty finansowe wchodzące w skład wyniku operacji finansowych.
60. Zgodnie z podejściem alternatywnym, przedstawionym w MSRSP 5.17 i 5.18, wyjątkiem od tej zasady są dwa przypadki, w których koszty finansowania podlegają kapitalizacji:

¹⁶ Podejście wzorcowe jest również zgodne z ESA.

- a. UoR przewiduje obowiązkową kapitalizację w przypadku środków trwałych, środków trwałych w budowie i wartości niematerialnych i prawnych w okresie ich budowy, montażu, przystosowania i ulepszenia, do dnia bilansowego lub przyjęcia do używania – w cenie nabycia/kosście wytworzenia należy uwzględnić koszt obsługi zobowiązań zaciągniętych w celu ich finansowania i związane z nimi różnice kursowe, pomniejszony o przychody z tego tytułu;
 - b. UoR dopuszcza dobrowolną kapitalizację w przypadku zapasów – w przypadkach uzasadnionych niezbędnym, długotrwałym przygotowaniem towaru lub produktu do sprzedaży bądź długim okresem wytwarzania produktu, cenę nabycia lub koszt wytworzenia można zwiększyć o koszty obsługi zobowiązań zaciągniętych w celu finansowania zapasu towarów lub produktów w okresie ich przygotowania do sprzedaży bądź wytworzenia i związanych z nimi różnic kursowych, pomniejszone o przychody z tego tytułu.
61. Wymagania MSRSP 5.20 nie są spełnione, ponieważ kapitalizacja jest opcją dobrowolną, a w związku z tym podejście alternatywne nie jest stosowane jednolicie do wszystkich kosztów finansowania zewnętrznego które można bezpośrednio przyporządkować nabyciu, budowie lub wytworzeniu dostosowywanego składnika aktywów.
62. Zgodnie z MSRSP 5.23, UoR definiuje koszt finansowania zewnętrznego jako koszt obsługi zobowiązań zaciągniętych w celu finansowania nabycia/wytworzenia aktywów i związane z nimi różnice kursowe, pomniejszony o przychody z tego tytułu. Podejście UoR w podstawowym zakresie jest zgodne z MSRSP 5.23, , ale występują dwie różnice:
- a. zgodnie z UoR kapitalizuje się wszelkie różnice kursowe dotyczące zobowiązań zaciągniętych w celu finansowania, natomiast MSRSP 5.6(e) zezwala na kapitalizację tylko tych różnic kursowych, które stanowią korektę kosztu odsetek;
 - b. MSRSP 5 mówiąc o kosztach finansowania zewnętrznego odwołuje się do kosztów ponoszonych w związku z pożyczaniem środków, natomiast UoR mówi o kosztach obsługi zobowiązań zaciągniętych w celu finansowania, co w praktyce obejmuje również zobowiązania handlowe.
63. Przepisy UoR są zasadniczo zgodne z MSRSP 5.31, choć nieco bardziej ogólne jeśli chodzi o moment rozpoczęcia kapitalizacji:
- a. w przypadku środków trwałych, środków trwałych w budowie i wartości niematerialnych i prawnych koszty finansowania należy kapitalizować w okresie ich budowy, montażu, przystosowania i ulepszenia, do dnia bilansowego lub przyjęcia do używania;
 - b. w przypadku zapasów koszty finansowania można kapitalizować w okresie ich przygotowania do sprzedaży bądź wytworzenia.

64. Moment zakończenia aktywowania nie powinien się zbytnio różnić od MSRSP 5.36-39, ponieważ aktywowania kosztów finansowania zewnętrznego zaprzestaje się wówczas, gdy większość działań niezbędnych do przygotowania dostosowywanego składnika aktywów do zamierzonego użytkowania lub sprzedaży została zakończona.
65. UoR nie zachowuje zgodności z MSRSP 5.16 (w zakresie do podejścia wzorcowego) i 5.40 (w zakresie podejścia alternatywnego), które wymagają ujawnienia zasad (polityki) rachunkowości stosowanych wobec kosztów finansowania zewnętrznego. UoR wymaga ujawnienia zasad (polityki) rachunkowości tylko w obszarach, w których ustawa pozostawia jednostce wybór. Zatem, w kontekście kosztów finansowania, jednostka powinna jedynie ujawnić przyjęte podejście do kosztów obsługi zobowiązań zaciągniętych w celu finansowania zapasu towarów lub produktów.
66. **Polskie przepisy rachunkowości sektora publicznego są zasadniczo zgodne z MSRSP 5. Koszty finansowania zewnętrznego ujmuje się jako koszty w okresie, w którym są ponoszone (podejście wzorcowe). Istnieją jednak dwa ważne wyjątki: obowiązkowa kapitalizacja w przypadku środków trwałych, środków trwałych w budowie i wartości niematerialnych i prawnych; dobrowolna kapitalizacja w przypadku zapasów. Wymagania w zakresie ujawnień są ograniczone.**

MSRSP 6 Skonsolidowane i jednostkowe sprawozdania finansowe

67. MSRSP 6 Skonsolidowane i jednostkowe sprawozdania finansowe nie został przyjęty jako standard krajowy. Choć polskie przepisy rachunkowości sektora publicznego regulują kwestię konsolidacji w UoR, zakres ich zastosowania wobec jednostek sektora publicznego jest bardzo wąski ponieważ regulacje te odnoszą się jedynie do jednostek obowiązują one jedynie jednostki spełniające definicję jednostki dominującej. Jednostką taką może być wyłącznie spółka handlowa lub przedsiębiorstwo państwowe. Ponieważ taka definicja niezgodna jest z MSRSP 6, odpowiednie regulacje zawarte w UoR – choć zachowują ogólną zgodność z MSRSP 6 – nie odnoszą się bezpośrednio do żadnych jednostek sektora publicznego.
68. Istnieje jednak jeden wyjątek, otóż RMF wymaga zastosowania przepisów UoR przez jednostki samorządu terytorialnego (czyli województwa, powiaty, gminy), choć mają one jedynie obowiązek sporządzenia skonsolidowanego bilansu; zastosowanie takie opiera się na założeniu, że jednostka samorządu terytorialnego jest jednostką dominującą.¹⁷

¹⁷ Ponieważ JST mogą zaciągać kredyty i pożyczki oraz emitować papiery wartościowe na pokrycie deficytu, spłatę zobowiązań czy też wyprzedzające finansowanie, muszą realizować obowiązki wynikające z ustawy z dnia 29 lipca 2005 r. o ofercie publicznej i warunkach wprowadzania instrumentów finansowych do zorganizowanego systemu obrotu oraz o spółkach publicznych. W związku z tym, muszą one publikować prospekty emisyjne, zawierające między innymi skonsolidowane sprawozdania finansowe, tak, aby zapewnić

69. Ponieważ Skarb Państwa nie jest pomiotem rachunkowości ani jednostką SFP, to w przypadku emisji skarbowych papierów wartościowych wyżej opisanych zasad analogicznych do JST nie stosuje się. Aktualnie nie sporządza się również skonsolidowanego sprawozdania finansowego państwa polskiego.
70. W związku z tym, dalsza analiza koncentruje się tylko na przepisach UoR wyłącznie w kontekście sporządzania skonsolidowanego bilansu przez jednostki samorządu terytorialnego, ponieważ są to jedyne jednostki SFP zobowiązane do przeprowadzania konsolidacji w jakiejkolwiek formie.

Grupy jednostek/zakres konsolidacji

71. W kontekście obowiązków sprawozdawczych nałożonych na JSFP, zgodnie z RMF tylko JST mają obowiązek sporządzania skonsolidowanego bilansu, a więc tylko jednego komponentu skonsolidowanego sprawozdania finansowego w rozumieniu MSRSP 6.
72. UoR definiuje sprawowanie kontroli nad inną jednostką jako zdolność jednostki do kierowania polityką finansową i operacyjną innej jednostki, w celu osiągnięcia korzyści ekonomicznych z jej działalności. Definicja ta jest zgodna z MSRSP 6. W oparciu o koncepcję tak pojmowanej kontroli zdefiniowana jest jednostka kontrolująca zwana dominującą i jednostka kontrolowana zwana zależną. Definicje te jednakże nie dotyczą sektora finansów publicznych, gdyż jednostka dominująca musi być spółką handlową lub przedsiębiorstwem państwowym, a jednostka zależna spółką handlową lub podmiotem utworzonym i działającym zgodnie z przepisami obcego prawa handlowego.
73. RMF wymaga od jednostek samorządu terytorialnego sporządzania skonsolidowanego bilansu przy założeniu, że JST jest jednostką dominującą. Niestety, RMF nie precyzuje już jakie podmioty powinny być uznane za jej podmioty zależne i na jakiej podstawie je identyfikować, co powoduje znaczące wątpliwości interpretacyjne. Rozpatrzyć można 3 grupy podmiotów:
- a. tworzone przez JST samorządowe jednostki budżetowe i samorządowe zakłady budżetowe, zaliczane do SFP, które są objęte tym samym co JST rozporządzeniem w sprawie szczególnych zasad rachunkowości, czyli RMF;
 - b. inne podmioty zaliczane do SFP, za pomocą których JST mogą wykonywać swoje zadania np.: SPZOZ, instytucje kultury, inne samorządowe osoby prawne, które nie stosują już RMF;

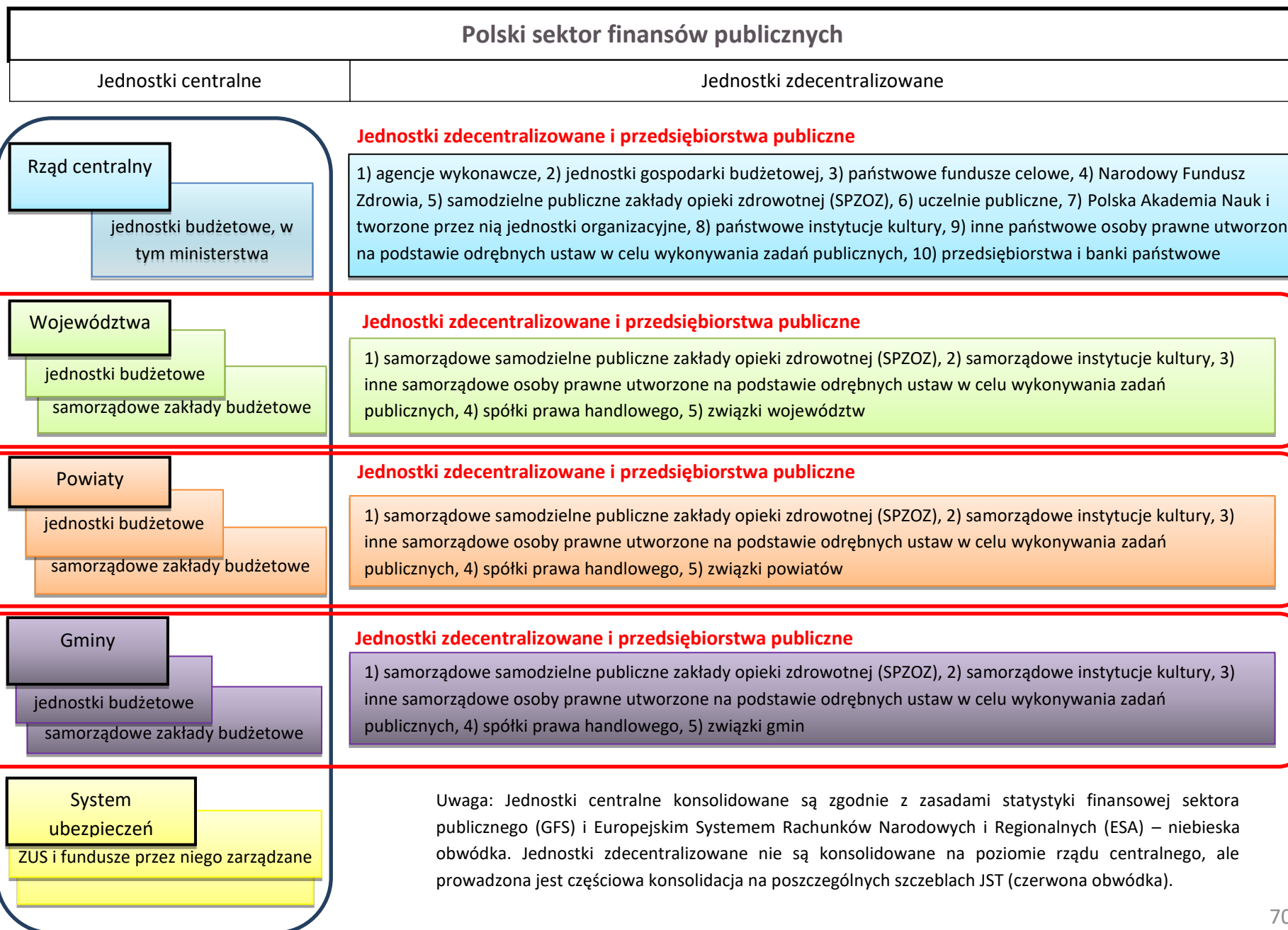
nabywcom papierów wartościowych dane niezbędne do oceny sytuacji majątkowej, finansowej i wyniku finansowego emitenta. Przepisy te wykonują dyrektywę 2003/71/WE Parlamentu Europejskiego i Rady w sprawie informacji zawartych w prospektach emisyjnych oraz formy, włączenia przez odniesienie i publikacji takich prospektów emisyjnych oraz rozpowszechniania reklam.

c. podmioty spoza SFP: JST mogą wykonywać swoje zadania o charakterze użyteczności publicznej także w formie spółek prawa handlowego.¹⁸

74. Podsumowując, należy przyjąć jak najszersze podejście i za jednostki zależne dla JST uznać również jednostki, które JST same zidentyfikują jako jednostki zależne kierując się definicją kontroli w rozumieniu UoR.
75. Konsolidacją nie obejmuje się jednostki zależnej, jeżeli udziały tej jednostki zostały nabyte, zakupione lub pozyskane w innej formie, z wyłącznym ich przeznaczeniem do późniejszej odprzedaży, w terminie jednego roku od dnia ich nabycia, zakupu lub pozyskania w innej formie, co jest zgodne z MSRSP 6.21.
76. Przepisy UoR nie mówią wprost o zaprzestaniu konsolidacji w momencie utraty kontroli. Niemniej, mówią, że wyniki jednostki zależnej konsoliduje się jedynie do dnia jej zbycia, co jest mniej więcej zgodne z MSRSP 6.38-6.42.
77. W zawiązku z tym obecny zakres wymagań w zakresie konsolidacji jest niejednorodny. Przedstawiono to na wykresie poniżej. Na sektor publiczny składają się różne szczeble administracji (rząd centralny, województwa, powiaty, gminy, a także obowiązkowy system ubezpieczeń społecznych), a także jednostki centralne i zdecentralizowane. Jednostki centralne nie mają osobowości prawnej ale są elementami głównego systemu administracji. Jednostki zdecentralizowane to zatem jednostki kontraktowe, przedsiębiorstwa publiczne i jednostki mające własny status prawny, ale kontrolowane przez jednostki sektora publicznego.
78. Statystyki finansowe konsolidowane są zgodnie z wymaganiami ESA. Zostało to zilustrowane w postaci pionowej granatowej obwódki. Konsolidacja statystyk finansowych dotyczy tylko sektora *general government* i nie uwzględnia jednostek kontrolowanych nie będących częścią tego sektora, tzn. np. przedsiębiorstw publicznych.
79. Jeśli chodzi o konsolidację o charakterze gospodarczym, obecnie tylko JST mają obowiązek sporządzania skonsolidowanego bilansu. Zostało to zilustrowane w postaci czerwonych poziomych obwódek. Niemniej, jak omówiono powyżej, brak jest jasnych wytycznych dla JST w zakresie konsolidacji, ponieważ kryterium kontroli nie jest jasne. Istnieją skonsolidowane bilanse pojedynczych gmin, powiatów i województw, a także jednostek nad którymi sprawują one kontrolę w większym lub mniejszym stopniu, jednak nie ma konsolidacji poszczególnych szczebli jako całości. Ocena łącznych aktywów i zobowiązań na którymkolwiek poziomie, np. gminy, przy zastosowaniu skonsolidowanych informacji ekonomicznych, nie jest zatem możliwa.

¹⁸ Jeżeli działalność komunalna prowadzona jest w formie spółek prawa handlowego, spółka ta może być uznana za jednostkę zależną w rozumieniu UoR, tym bardziej iż organy JST postanawiają o wysokości cen i opłat albo o sposobie ustalania cen i opłat za usługi komunalne o charakterze użyteczności publicznej oraz za korzystanie z obiektów i urządzeń użyteczności publicznej jednostek samorządu terytorialnego.

80. Brak jest obecnie konsolidacji na poziomie ogólnokrajowym.



Procedury konsolidacji

81. Zasady konsolidacji metodą pełną (sumowanie pozycji, wyłączenia wzajemnych sald i obrotów oraz eliminacja wartości księgowej inwestycji, ujęcie kapitału mniejszości) zgodne są z MSRSP 6.43. W odróżnieniu od MSRSP 6, UoR reguluje także ujęcie wartości firmy lub ujemnej wartości firmy (art. 60 ust. 2). MSRSP 6.43(a) odwołuje się w tej kwestii do innych krajowych lub międzynarodowych standardów rachunkowości, które zajmują się zagadnieniem połączeń jednostek. UoR wymaga również eliminacji wzajemnych sald i obrotów w pełnej wysokości, co jest zgodne z MSRSP 6.45.
82. Zgodnie z UoR, sprawozdanie finansowe konsolidowanej jednostki sporządza się na ten sam dzień bilansowy, lub też, jeśli nie jest to możliwe, na dzień przypadający nie wcześniej niż trzy miesiące przed dniem bilansowym. MSRSP 6.47 i 6.48 zezwalają na różnicę do 3 miesięcy przed lub po dniu bilansowym. Jednakże, zapisy te mają w praktyce niewielkie znaczenie dla JST sporządzającej skonsolidowany bilans, gdyż co do zasady okresem sprawozdawczym JSFP jest rok kalendarzowy. Nie powinny zatem występować tu różnice czasowe jeśli chodzi o dzień bilansowy.
83. Zgodnie z UoR, jednostki, których dane objęte są skonsolidowanym sprawozdaniem finansowym, a w szczególności jednostki zależne i współzależne, powinny stosować jednakowe metody wyceny aktywów i pasywów oraz sporządzania sprawozdań finansowych, zgodne z przyjętymi zasadami (polityką) rachunkowości jednostki dominującej.
84. Jeżeli JST same identyfikują jednostki zależne kierując się definicją kontroli w rozumieniu UoR, to ze względów formalno-prawnych nie da się przyjąć wspólnych dla grupy zasad rachunkowości, gdyż organ budżetowy, jednostki budżetowe, samorządowe zakłady budżetowe są objęte RMF, a zatem stosują szczególne zasady rachunkowości niewłaściwe dla innych jednostek. W związku z tym, wymogi MSRSP 6.49 nie są spełnione.
85. RMF spełnia wymogi MSRSP 6.54 w zakresie obowiązku osobnej prezentacji udziałów mniejszościowych.
86. Zgodnie z MSRSP 6.58, UoR wymaga, by udziały w jednostkach podporządkowanych (tj. jednostce zależnej, współzależnej i stowarzyszonej) wyceniane były w jednostkowym sprawozdaniu finansowym odpowiednio jednostki dominującej, jednostki współkontrolującej oraz znaczącego inwestora według jednej z poniższych metod:
 - a. według ceny nabycia pomniejszonej o odpisy z tytułu trwałej utraty wartości; lub
 - b. według wartości godziwej; lub
 - c. metodą praw własności, pod warunkiem, że będzie ona stosowana jednolicie wobec wszystkich jednostek podporządkowanych.

87. Zakres ujawnień odnośnie skonsolidowanego bilansu jednostki samorządu terytorialnego jest bardzo uznaniowy i niezgodny z MSRSP 6.62. RMF nakłada bardzo ogólny wymóg ujawniania pod bilansem informacji uzupełniających istotnych dla rzetelności i przejrzystości sytuacji finansowej i majątkowej.
88. **Podsumowując, polskie przepisy rachunkowości sektora publicznego nie są zgodne z MSRSP 6, ponieważ tylko JST mają obowiązek prowadzenia konsolidacji w ograniczonym zakresie; wymagane jest tylko sporządzenie skonsolidowanego bilansu. W zasadzie brak jest wytycznych odnośnie definicji jednostki zależnej i procedur konsolidacji. Nie ma też wymogu sporządzania skonsolidowanych sprawozdań finansowych państwa.**

MSRSP 7 Inwestycje w jednostkach stowarzyszonych

89. MSRSP 7 Inwestycje w jednostkach stowarzyszonych nie został przyjęty jako krajowy standard rachunkowości sektora finansów publicznych. Wprawdzie UoR zawiera odpowiednie regulacje w tym temacie, jednakże nie mają one zastosowania w przypadku JSFP. W Aneksie 2 podano, dla celów informacyjnych, spis głównych wymogów MSRSP 7, które musiałyby być wprowadzone do polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego dla osiągnięcia zgodności z MSRSP 7.
90. **Polskie przepisy rachunkowości sektora publicznego nie są zgodne z MSRSP 7, ponieważ brak jest przepisów, które regulowałyby kwestie ujęcia księgowego inwestycji w jednostki stowarzyszone przez jednostki sektora finansów publicznych.**

MSRSP 8 Udziały we wspólnych przedsięwzięciach

91. MSRSP 8 Udziały we wspólnych przedsięwzięciach nie został przyjęty jako krajowy standard rachunkowości sektora finansów publicznych. Wprawdzie UoR zawiera odpowiednie regulacje w tym temacie, jednakże nie mają one zastosowania w przypadku JSFP. W Aneksie 2 podano, dla celów informacyjnych, spis głównych wymogów MSRSP 8, które musiałyby być wprowadzone do polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego dla osiągnięcia zgodności z MSRSP 8.
92. **Polskie przepisy rachunkowości sektora publicznego nie są zgodne z MSRSP 8 ponieważ brak jest przepisów, które regulowałyby kwestie ujęcia księgowego udziałów we wspólnych przedsięwzięciach przez jednostki sektora finansów publicznych.**

MSRSP 9 Przychody z transakcji handlowych

93. MSRSP 9 Przychody z transakcji handlowych nie został przyjęty jako standard krajowy. Niemniej, polskie przepisy rachunkowości sektora publicznego regulują kwestię przychodów z transakcji handlowych w UoR, w ograniczonym zakresie opisanym poniżej.
94. Zgodnie z MSRSP 9.11, UoR definiuje wartość godziwą jako kwotę, za jaką na warunkach rynkowych składnik aktywów mógłby zostać wymieniony, a zobowiązanie uregulowane, pomiędzy zainteresowanymi i dobrze poinformowanymi niepowiązаныmi ze sobą stronami transakcji. Brak jest jednak szczegółowych uregulowań co do sposobu wyceny przychodu z transakcji handlowych. Według UoR, przychody ze sprzedaży produktów, towarów i materiałów uwzględniają dotacje, opusty, rabaty i inne zwiększenia lub zmniejszenia oraz są wykazywane bez podatku od towarów i usług. Wytyczne te, co do zasady, są spójne z MSRSP 9.12.
95. Zgodnie z UoR przychody z wykonania niezakończonych usług, w tym budowlanej, objętej umową, w okresie realizacji dłuższym niż 6 miesięcy, wykonane na dzień bilansowy w istotnym stopniu, ustala się, na dzień bilansowy proporcjonalnie do stopnia zaawansowania usługi, jeżeli stopień ten, jak również przewidywane całkowite koszty wykonania usługi za cały czas jej realizacji, można ustalić w sposób wiarygodny. Wymaganie to jest zgodne z MSRSP 9.19, za wyjątkiem tego, że MSRSP nie określa minimalnego okresu umowy, natomiast UoR tak.
96. Zgodnie z MSRSP 9.25, jeżeli stopień zaawansowania niezakończonych usług, w tym budowlanej, lub przewidywany, całkowity koszt jej wykonania nie może być na dzień bilansowy ustalony w sposób wiarygodny, to przychód ustala się w wysokości poniesionych w danym okresie sprawozdawczym kosztów, nie wyższych jednak od kosztów, których pokrycie w przyszłości przez zamawiającego jest prawdopodobne.
97. Jeśli chodzi o moment i warunki konieczne do rozpoznania przychodu ze sprzedaży dóbr, to w UoR jedyne wytyczne można znaleźć w definicji przychodów i zysków oraz w ogólnej zasadzie ujmowania przychodów. Zgodnie z definicją, przez przychody i zyski rozumie się uprawdopodobnione powstanie w okresie sprawozdawczym korzyści ekonomicznych, o wiarygodnie określonej wartości, w formie zwiększenia wartości aktywów, albo zmniejszenia wartości zobowiązań, które doprowadzą do wzrostu kapitału własnego lub zmniejszenia jego niedoboru w inny sposób niż wniesienie środków przez udziałowców lub właścicieli. Ponadto, w księgach rachunkowych jednostki należy ująć wszystkie osiągnięte, przypadające na jej rzecz przychody i obciążające ją koszty związane z tymi przychodami dotyczące danego roku obrotowego. Powyższe przepisy zapewniają zgodność jedynie z punktem (c) i (d) z listy warunków wg MSRSP 9.28. Transfer ryzyka i korzyści wynikających z własności oraz zaprzestanie trwałego zaangażowania jednostki w zarządzanie sprzedanymi dobrami i poniesionymi kosztami jak też sprawowania nad nimi efektywnej kontroli nie są regulowane.

98. Przez przychody i zyski rozumie się uprawdopodobnione powstanie w okresie sprawozdawczym korzyści ekonomicznych, o wiarygodnie określonej wartości, w formie zwiększenia wartości aktywów, albo zmniejszenia wartości zobowiązań, które doprowadzą do wzrostu kapitału własnego lub zmniejszenia jego niedoboru w inny sposób niż wniesienie środków przez udziałowców lub właścicieli. Kryteria zawarte w powyższej definicji zapewniają zgodność z MSRSP 9.33, który określa kryteria ujmowania odsetek, tantiem i dywidend, jednak brak jest bardziej szczegółowych uregulowań dla poszczególnych rodzajów przychodów.
99. Choć UoR nie wymaga wprost ujawnienia na temat przyjętej polityki rachunkowości odnośnie przychodów, jest to powszechnie przyjęta praktyka. Ponadto, w informacji dodatkowej jednostki powinny ujawnić strukturę rzeczową (rodzaje działalności) i terytorialną (kraj, eksport) przychodów netto ze sprzedaży produktów, towarów i materiałów. Natomiast, w przypadku jednostek stosujących RMF nie ma wymogu takich ujawnień. Zgodnie z UoR ujawniane są kategorie przychodów ze sprzedaży produktów i towarów, z odsetek i dywidend. Jest to mniej więcej ten sam zakres, co w przypadku RMF. W porównaniu do MSRSP 9.39, jedynie przychody z usług oraz tantiem nie są ujawniane odrębnie.
100. **Polskie przepisy rachunkowości sektora publicznego są zasadniczo zgodne z MSRSP 9. Regulacje zbieżne są w zakresie uznawania przychodów poprzez uwzględnienie stopnia zaawansowania prac, wymóg wiarygodnego szacunku wyniku transakcji dotyczącej świadczenia usług, a jeśli wyniku transakcji nie można oszacować w sposób wiarygodny, uznawanie przychodu tylko do wysokości kosztów, których pokrycie w przyszłości przez zamawiającego jest prawdopodobne, jak również uznawanie przychodów z tytułu użytkowania przez strony trzecie aktywów jednostki przynoszących odsetki, tantiemy lub dywidendy. Ujawnienia również są zasadniczo zbieżne, choć nie ma wymogu ustalania wysokości przychodów według wartości godziwej zapłaty otrzymanej bądź należnej, a kwesta uznawania przychodów ze sprzedaży produktów i towarów regulowana jest tylko w ograniczonym zakresie.**

MSRSP 10 sprawozdawczość finansowa w warunkach hiperinflacji

101. MSRSP 10 sprawozdawczość finansowa w warunkach hiperinflacji nie został przyjęty jako standard krajowy. Polskie przepisy rachunkowości sektora publicznego nie regulują tej kwestii, ponieważ polska gospodarka nie ma charakteru hiperinflacyjnego. Nie jest to rozbieżność *per se*, ponieważ MSRSP 10 nie wymaga regulacji w odniesieniu do gospodarek nie mających cech hiperinflacyjnych. W Aneksie 2 podano, dla celów informacyjnych, spis głównych wymogów MSRSP 10, które musiałyby być wprowadzone do polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego dla osiągnięcia zgodności z MSRSP 10.

102. **MSRSP 10 nie ma zastosowania w Polsce, ponieważ polska gospodarka nie ma charakteru hiperinflacyjnego. W przypadku takich gospodarek możliwe jest zachowanie pełnej zgodności z MSRSP bez włączania MSRSP 10 do standardów krajowych.**

MSRSP 11 Umowy o usługę budowlaną

103. MSRSP 11 umowy o usługę budowlaną nie został przyjęty jako standard krajowy. Polskie przepisy rachunkowości sektora publicznego regulują tę kwestię w UoR w zakresie opisanym poniżej.
104. Regulacje UoR dotyczą ogółem niezakończonych umów o usługę o okresie realizacji dłuższym niż 6 miesięcy, w tym umów o usługę budowlaną. Należy tu zwrócić uwagę, że regulacje z zakresu MSRSP 11 mają ograniczone zastosowanie praktyczne, ponieważ jednostki sporządzające sprawozdania finansowe rzadko prowadzą działalność budowlaną.
105. UoR nie reguluje następujących kwestii:
- a. definicja umowy o usługę budowlaną jako umowy, lub innego wiążącego ustalenia, którego przedmiotem jest budowa składnika aktywów (np. most, budynek, tama, rurociąg, droga, statek lub tunel) lub zespołu aktywów, które są ze sobą ściśle powiązane lub wzajemnie zależne pod względem projektowym, technologicznym lub ze względu na ich funkcję użytkową czy ostateczne przeznaczenie lub sposób użytkowania, zgodnie z zapisami MSRSP 11.4 i 11.5;
 - b. traktowanie budowy każdego składnika aktywów jako oddzielnej umowy o usługę budowlaną, jeśli umowa dotyczy grupy aktywów, zgodnie z MSRSP 11.13;
 - c. traktowanie grupy umów, czy to z jednym, czy wieloma zamawiającymi, się jako pojedynczej umowy o usługę budowlaną jeżeli spełnione zostały określone warunki, zgodnie z MSRSP 11.14;
 - d. traktowanie budowy dodatkowego składnika aktywów jako oddzielnej umowy na usługę budowlaną, zgodnie z MSRSP 11.15;
 - e. przychody z umów, zgodnie z MSRSP 11.16;
 - f. traktowanie umów o charakterze niekomercyjnym.
106. Brak jest regulacji zgodnych z MSRSP 11.23, które mówiłyby, że koszty umów zawierają koszty odnoszące się bezpośrednio do konkretnej umowy, koszty ogólnie powiązane z działalnością wynikającą z umowy, a które równocześnie mogą być przyporządkowane do konkretnej umowy przy pomocy systematycznych i racjonalnych metod, oraz inne koszty, którymi zgodnie z warunkami umowy można obciążyć zamawiającego.
107. Choć UoR nie odwołuje się wprost do możliwości wiarygodnego ustalenia wyniku umowy, jej regulacje zapewniają podejście zgodne z MSRSP 11.30. Zgodnie z UoR, przychody z

wykonania niezakończonych usług, w tym budowlanej, objętej umową, w okresie realizacji dłuższym niż 6 miesięcy, wykonanej na dzień bilansowy w istotnym stopniu, ustala się, na dzień bilansowy proporcjonalnie do stopnia zaawansowania usługi, jeżeli stopień ten, jak również przewidywane całkowite koszty wykonania usługi za cały czas jej realizacji, można ustalić w sposób wiarygodny. Jeżeli przychody są ustalane odpowiednio do stopnia zaawansowania niezakończonych usług w inny sposób niż określony powyżej, koszty wpływające na wynik finansowy jednostki ustala się w takiej części całkowitych kosztów umowy, jaka odpowiada stopniowi zaawansowania usługi, po odliczeniu kosztów, które wpłynęły na wynik finansowy w ubiegłych okresach sprawozdawczych, po uwzględnieniu przewidywanej straty związanej z wykonaniem usługi objętej umową.

108. Jednakże w przypadku samorządowych zakładów budżetowych (SZB), które realizują zadania własne JST w zakresie tzw. gospodarki komunalnej (w tym w zakresie umów o usługę budowlaną), może pojawić się odstępstwo od wymogów UoR. Ponieważ mogą one otrzymać dotację celową na finansowanie lub dofinansowanie kosztów realizacji inwestycji¹⁹, przychody z dotacji zaliczane są od razu w pełnej wysokości do przychodów i ujęte w wyniku okresu niezależnie od stopnia zaawansowania usługi. Jest to niezgodne z wymogami MSRSP 11.30, który mówi, że jeżeli można wiarygodnie oszacować wynik umowy o usługę budowlaną, to przychody i koszty związane z umową o usługę budowlaną ujmuje się jako przychody i koszty odpowiednio do stanu zaawansowania realizacji umowy na dzień zakończenia okresu sprawozdawczego.
109. Zgodnie z MSRSP 11.40, jeżeli stopień zaawansowania niezakończonych usług, w tym budowlanej, lub przewidywany, całkowity koszt jej wykonania nie może być na dzień bilansowy ustalony w sposób wiarygodny, to przychód ustala się w wysokości poniesionych w danym okresie sprawozdawczym kosztów, nie wyższych jednak od kosztów, których pokrycie w przyszłości przez zamawiającego jest prawdopodobne.
110. Zgodnie z MSRSP 11.44 i 11.30, bez względu na zastosowany sposób ustalania przychodów na wynik finansowy jednostki wpływają przewidywane straty związane z wykonaniem usługi objętej umową.
111. Nie ma wymogu ujawnień zbieżnych z wymogami MSRSP 11.50, 11.51 i 11.53, z wyjątkiem ogólnego wymogu ujawnienia przyjętych przez jednostkę zasad rachunkowości – przy czym dotyczy to tylko jednostek sporządzających sprawozdanie finansowe zgodnie z UoR.
112. **Polskie przepisy rachunkowości sektora publicznego są ogólnie zgodne z MSRSP 11. Mimo, że nie zawierają odrębnej definicji umowy o usługę budowlaną, z uwagi na rzadkie występowanie takich usług nie ma to znaczących skutków. Zgodność zachowana jest w następujących obszarach:**

¹⁹ "Inwestycji" w rozumieniu UoFP, czyli środków trwałych w budowie

- Jeżeli można wiarygodnie oszacować wynik umowy o usługę budowlaną, przychody i koszty związane z umową o usługę budowlaną ujmuje się jako przychody i koszty odpowiednio do stanu zaawansowania realizacji umowy
- Szacowanie wyniku umów w cenach stałych, umów opartych na kosztach i na zasadzie koszt plus; ujmowanie w przypadkach, w których nie można wiarygodnie oszacować wyniku umowy
- Ujmowanie przewidywanej straty jako kosztu jeśli istnieje prawdopodobieństwo, iż łączne koszty umowy przekroczą łączne przychody z tytułu umowy.

Nie ma regulacji odnośnie łączenia i rozdzielania umów o usługę budowlaną, umów o budowę dodatkowego składnika aktywów, ani też elementów składowych przychodów i kosztów budowy, jak też traktowania umów o charakterze niekomercyjnym. Niektóre przychody z tytułu umowy (dotacje) ujmowane są bez względu na stopień zaawansowania usługi na dzień bilansowy, a zakres wymaganych ujawnień jest ograniczony.

MSRSP 12 Zapasy

113. MSRSP 12 zapasy nie został przyjęty jako standard krajowy. Polskie przepisy rachunkowości sektora publicznego regulują jednak tę kwestię w UoR w zakresie opisanym poniżej.

114. Temat zapasów jest uregulowany w UoR w następującym zakresie:

- Definicja; UoR posługuje się określeniem „rzeczowe aktywa obrotowe” zamiast „zapasy”;
- wycena na moment początkowego ujęcia;
- wycena na dzień bilansowy: cena nabycia, koszt wytworzenia, cena sprzedaży netto; odpisy aktualizujące;
- ujawnienia;
- metody prowadzenia kont ksiąg pomocniczych;
- inwentaryzacja;

RMF nie wprowadza dodatkowych regulacji, za wyjątkiem dotyczących innego sprzętu wojskowego i obowiązku jego inwentaryzacji.

115. UoR definiuje rzeczowe aktywa obrotowe jako:

- materiały nabyte w celu zużycia na własne potrzeby,
- wytworzone lub przetworzone przez jednostkę produkty gotowe (wyroby i usługi) zdolne do sprzedaży lub w toku produkcji,
- półprodukty oraz

d. towary nabyte w celu odprzedaży w stanie nieprzetworzonym.

Definicja zapasów wg UoR sformułowana jest nieco inaczej, ale w swej istocie jest zgodna z MSRSP 12. Ponadto, rzeczowe aktywa obrotowe należą do grupy aktywów obrotowych, które zostały zdefiniowane w następujący sposób: przez aktywa obrotowe rozumie się tę część aktywów jednostki, które są przeznaczone do zbycia lub zużycia w ciągu 12 miesięcy od dnia bilansowego lub w ciągu normalnego cyklu operacyjnego właściwego dla danej działalności, jeżeli trwa on dłużej niż 12 miesięcy.

116. Nie ma wymogu wyceny zapasów według niższej z dwóch wartości: ceny nabycia lub kosztu zastąpienia jeśli przetrzymywane są w celu (a) dystrybucji bezpłatnej bądź za opłatą nominalną; lub (b) zużycia w procesie produkcji wyrobów przeznaczonych do dystrybucji bezpłatnej lub za opłatą nominalną (MSRSP 12.17).
117. Choć w prawie polskim brak jest szczególnych uregulowań dotyczących nabywania składników zapasów w ramach transakcji niehandlowych, zgodnie z UoR, jeżeli nie jest możliwe ustalenie ceny nabycia składnika aktywów, a w szczególności przyjętego nieodpłatnie, w tym w drodze darowizny – jego wyceny dokonuje się według ceny sprzedaży takiego samego lub podobnego przedmiotu. Ponieważ cena sprzedaży takiego samego lub podobnego składnika aktywów jest w większości przypadków wartością godziwą takiego składnika aktywów, zapisy UoR zgodne są z MSRSP 12.27. Niemniej, jeśli z jakiegokolwiek powodu nie jest możliwe ustalenie ceny sprzedaży, nie jest jasne, na jakiej podstawie należy dokonać wyceny.
118. Zgodnie z MSRSP 12.15, który wymaga wyceny zapasów według niższej z dwóch wartości: cena nabycia lub wartość netto możliwa do uzyskania, według UoR, co do zasady, rzeczowe składniki aktywów obrotowych wycenia się na dzień bilansowy według cen nabycia lub kosztów wytworzenia nie wyższych od ich cen sprzedaży netto na dzień bilansowy.
119. Ponadto, UoR reguluje kwestię wyceny wytworzonych przez jednostkę filmów, oprogramowania komputerów, projektów typowych i innych produktów o podobnym charakterze, przeznaczonych do sprzedaży. Wycenia się je w okresie przynoszenia przez nie korzyści ekonomicznych, nie dłuższym niż 5 lat, w wysokości nadwyżki kosztów ich wytworzenia nad przychodami według cen sprzedaży netto, uzyskanymi ze sprzedaży tych produktów w ciągu tego okresu. Nieodpisane po upływie tego okresu koszty wytworzenia zwiększają pozostałe koszty operacyjne. Brak jest analogicznych wytycznych w MSRSP 12.
120. UoR w szczegółowy sposób reguluje jakie elementy mogą wchodzić w zakres początkowego kosztu składnika zapasów: wszystkie koszty zakupu, przetworzenia, oraz inne koszty poniesione przy doprowadzaniu zapasów do ich obecnego miejsca i stanu, co jest zgodne z MSRSP 12.18. Ewentualna różnica może dotyczyć kwestii ujęcia w początkowej wycenie kosztów obsługi zobowiązań (w tym różnic kursowych), co zostało omówione w komentarzach do MSRSP 5.

121. UoR zezwala na zastosowanie pewnych uproszczeń, jeżeli nie zniekształca to stanu aktywów oraz wyniku finansowego jednostki. Materiały i towary mogą być wycenione tylko w cenach zakupu, zaś produkty w toku produkcji – w wysokości bezpośrednich kosztów wytworzenia lub tylko materiałów bezpośrednich bądź można nie wyceniać ich w ogóle. Zasada ta może być jednak stosowana tylko do produkcji o przewidywanym czasie wykonania nie dłuższym niż 3 miesiące, przeznaczonej do sprzedaży. Istnieje także możliwość, aby stosować do wyceny koszty planowane, w tym normatywne, o ile różnice między planowanymi a rzeczywistymi kosztami wytworzenia są nieznaczne. Takie uproszczenia są w zgodzie z MSRSP 12.30.
122. UoR nie dokonuje wyraźnego podziału zapasów na te, które są wzajemnie wymienialne i te które nie mają takiej cechy. Natomiast, w odniesieniu do zapasów, które uznaje się za jednakowe ze względu na podobieństwo ich rodzaju i przeznaczenia, UoR dopuszcza cztery różne metody rozchodu, przy czym jedną z nich jest metoda szczegółowej identyfikacji rzeczywistych cen (kosztów) aktywów, o ile składniki aktywów dotyczą ściśle określonych przedsięwzięć. Zasada ta odpowiada wymogom MSRSP 12.32 w zakresie tych jednakowych składników zapasów, które są przeznaczone do konkretnych projektów.
123. Brak jest natomiast przepisów, które odnosiłby się do zapasów, które nie mogą być uznane za jednakowe, z wyjątkiem metod wyceny wytworzonych przez jednostkę filmów, oprogramowania komputerów, projektów typowych i innych produktów o podobnym charakterze, przeznaczonych do sprzedaży.
124. W przypadku gdy ceny nabycia albo zakupu, albo koszty wytworzenia jednakowych albo uznanych za jednakowe aktywów, są różne, wartość stanu końcowego rzeczowych składników aktywów obrotowych wycenia się metodą:
- a. Cen przeciętnych;
 - b. FIFO;
 - c. LIFO;
 - d. w drodze szczegółowej identyfikacji rzeczywistych cen (kosztów) tych składników aktywów, które dotyczą ściśle określonych przedsięwzięć, niezależnie od daty ich zakupu lub wytworzenia.

W porównaniu do MSRSP 12.33, UoR dopuszcza zastosowanie metody LIFO a także metodę szczegółowej identyfikacji w przypadku jednakowych składników zapasów. Według MSRSP, zastosowanie metody szczegółowej identyfikacji w przypadku wymienialnych składników danej grupy zapasów jest niewłaściwe, choć nie zabronione.

125. Jeśli chodzi o ujmowanie wartości bilansowej zapas jako kosztu okresu, w którym owe zapasy zostały sprzedane, wymienione lub rozdyskrebowane, UoR wprowadza bardziej ogólną zasadę, zgodną z MSRSP 12.44. Koszty wytworzenia, które można bezpośrednio przyporządkować przychodom osiągniętym przez jednostkę, wpływają na wynik finansowy

jednostki za ten okres sprawozdawczy, w którym przychody te wystąpiły. Ponadto, w ramach pozostałych kosztów operacyjnych należy ująć koszty związane z przekazaniem nieodpłatnie aktywów, w tym w drodze darowizny.

126. Zgodnie zasadą ostrożności, poszczególne składniki aktywów i pasywów wycenia się stosując rzeczywiste koszty nabycia (wytworzenia). Należy uwzględnić zmniejszenie wartości użytkowej lub wartości handlowej aktywów, również w formie odpisów amortyzacyjnych lub umorzeniowych. Odpisy aktualizujące wartość rzeczowych składników aktywów obrotowych dokonane w związku z utratą ich wartości oraz wynikające z wyceny według cen sprzedaży netto zamiast według cen nabycia, albo zakupu, albo kosztów wytworzenia – zalicza się do pozostałych kosztów operacyjnych. Kombinacja tych dwóch przepisów w efekcie nakazuje ujęcie w wyniku odpisu aktualizującego zapasy w momencie, w którym taki odpis zostanie zidentyfikowany. Jest to zgodne z MSRSP 12.44. Brak jest jedynie regulacji, które precyzowałyby kwestię ewentualnego odwrócenia odpisu aktualizującego.

127. Wymogi w zakresie ujawnień są w większości zgodne z MSRSP 12.47. W szczególności, UoR wymaga ujawnienia:

- a. przyjętych zasad rachunkowości co do metody wyceny zapasów;
- b. wysokości odpisów aktualizujących wartość zapasów;
- c. wykazu grup zobowiązań zabezpieczonych na majątku jednostki (ze wskazaniem jego rodzaju);
- d. łączna wartość bilansowa zapasów oraz wartość bilansowa zapasów w podziale na materiały, półprodukty i produkty w toku, produkty gotowe, towary zaliczki na dostawy – ujawnienie bezpośrednio w bilansie;
- e. wartość zapasów ujętych jako koszt w okresie.

Niemniej, jak już wspomniano wcześniej, w RMF brak jest jakichkolwiek szczegółowych wymogów ujawnień w zakresie zapasów, dlatego też sporządzane na jego podstawie sprawozdania finansowe nie są zgodne z MSRSP 12.

128. **Podsumowując, polskie przepisy rachunkowości sektora publicznego są zasadniczo zgodne z MSRSP 12. Obszary zgodności to między innymi definicje zapasów; wycena zapasów pozyskanych w drodze transakcji niehandlowych; wycena zapasów według niższej z wartości: kosztu lub możliwej do uzyskania wartości netto; koszty zapasów; ujmowanie wartości bilansowej zapasów jako kosztu w okresie w którym dane zapasy zostały sprzedane lub wymienione, oraz ujmowanie odpisów aktualizacyjnych lub strat w okresie, w którym dokonano odpisu lub ujęto stratę. W przypadku jednostek sporządzających sprawozdania finansowe zgodnie z UoR, wymogi w zakresie ujawnień zgodne są z MSRSP 12. Obszary niezgodności to między innymi brak regulacji odnośnie wyceny zapasów przetrzymywanych w celu dystrybucji bezpłatnej lub za opłatą nominalną. Nie ma również wymagań odnośnie kosztu składników aktywów, które nie są uważane za jednakowe. Ponadto, dozwolona jest metoda LIFO i nie ma regulacji odnośnie ewentualnego**

odwrócenia odpisu aktualizującego. W przypadku jednostek sporządzających sprawozdania finansowe zgodnie z RMF, brak jest wymogów odnośnie ujawnień.

MSRSP 13 Leasing

129. MSRSP 13 Leasing nie został przyjęty jako standard krajowy. Polskie przepisy rachunkowości sektora publicznego nie regulują obecnie kwestii leasingu. Niemniej, UoR opisuje umowę która powoduje skutki księgowe takie jak leasing finansowy wg MSRSP 13.
130. Umowa taka jest to ustalenie pomiędzy dwiema jednostkami, na mocy którego jedna ze stron przyjmuje do używania obce środki trwałe lub wartości niematerialne i prawne na mocy umowy, zgodnie z którą jedna ze stron, zwana dalej „finansującym”, oddaje drugiej stronie, zwanej dalej „korzystającym”, środki trwałe lub wartości niematerialne i prawne do odpłatnego używania lub również pobierania pożytków na czas oznaczony.
131. Środki te i wartości zalicza się do aktywów trwałych korzystającego, jeżeli umowa spełnia co najmniej jeden z następujących warunków:
- a. przenosi własność jej przedmiotu na korzystającego po zakończeniu okresu, na który została zawarta;
 - b. zawiera prawo do nabycia jej przedmiotu przez korzystającego, po zakończeniu okresu, na jaki została zawarta, po cenie niższej od wartości rynkowej z dnia nabycia;
 - c. okres, na jaki została zawarta, odpowiada w przeważającej części przewidywanemu okresowi ekonomicznej użyteczności środka trwałego lub prawa majątkowego, przy czym nie może być on krótszy niż 3/4 tego okresu. Prawo własności przedmiotu umowy może być, po okresie, na jaki umowa została zawarta, przeniesione na korzystającego;
 - d. suma opłat, pomniejszonych o dyskonto, ustalona w dniu zawarcia umowy i przypadająca do zapłaty w okresie jej obowiązywania, przekracza 90% wartości rynkowej przedmiotu umowy na ten dzień. W sumie opłat uwzględnia się wartość końcową przedmiotu umowy, którą korzystający zobowiązuje się zapłacić za przeniesienie na niego własności tego przedmiotu. Do sumy opłat nie zalicza się płatności na rzecz finansującego za świadczenia dodatkowe, podatków oraz składek na ubezpieczenie tego przedmiotu, jeżeli korzystający pokrywa je niezależnie od opłat za używanie;
 - e. zawiera przyrzeczenie finansującego do zawarcia z korzystającym kolejnej umowy o oddanie w odpłatne używanie tego samego przedmiotu lub przedłużenia umowy dotychczasowej, na warunkach korzystniejszych od przewidzianych w dotychczasowej umowie;

- f. przewiduje możliwość jej wypowiedzenia, z zastrzeżeniem, że wszelkie powstałe z tego tytułu koszty i straty poniesione przez finansującego pokrywa korzystający;
 - g. przedmiot umowy został dostosowany do indywidualnych potrzeb korzystającego. Może on być używany wyłącznie przez korzystającego, bez wprowadzania w nim istotnych zmian.
132. UoR zawiera jedynie precyzyjne wytyczne w zakresie rozpoznania przedmiotu leasingu przez leasingobiorcę zwanym korzystającym. Przedmiot leasingu jest zaliczony odpowiednio do wartości niematerialnych i prawnych lub do środków trwałych jednej ze stron umowy. Analizowane przepisy nie zawierają żadnych wytycznych co do ujęcia zobowiązania ani co do wyceny przedmiotu leasingu jak i zobowiązania, a zatem są niezgodne z MSRSP 13.38, który nakazuje ujęcie przez leasingobiorcę zarówno aktywów jak i zobowiązań.
133. Nie ma regulacji odnośnie rozdzielania opłat leasingowych zgodnie z opisem zawartym w MSRSP 13.34, spójnych zasad amortyzacji zgodnych z MSRSP 13.36, czy ujawnień zgodnych z MSRSP 13.40.
134. UoR zawiera tylko ogólne wytyczne odnośnie traktowania księgowego leasingu przez leasingodawcę, zwanego finansującym; mówi, że w przypadku spełnienia co najmniej jednego z wymienionych wyżej warunków oddane do używania korzystającemu środki trwałe lub wartości niematerialne i prawne zalicza się u finansującego do aktywów finansowych odpowiednio jako inne długoterminowe bądź krótkoterminowe aktywa. Zatem, UoR wskazuje na konieczność ujęcia aktywów finansowych w bilansie leasingodawcy, ale już nie reguluje sposobu ich wyceny. Niemniej jednak, podejście to w podstawowym zakresie jest zgodne z MSRSP 13.48.
135. Nie ma uregulowań odnośnie traktowania księgowego leasingu operacyjnego.

Krajowe Standardy Rachunkowości

136. Polskie przepisy rachunkowości sektora publicznego zezwalają JSFP na stosowanie Krajowych Standardów Rachunkowości (KSR), choć tego nie nakazują, jako wskazówek dotyczących sytuacji nie regulowanych aktami prawnymi składającymi się na polskie przepisy rachunkowości sektora publicznego. Jak omówiono w Aneksie 3, KSR 5 „Leasing, najem i dzierżawa” (opracowany, podobnie jak MSRSP 13, na podstawie MSR 17 „Leasing”) jest zasadniczo zgodny z MSRSP 13.
137. **Polskie przepisy rachunkowości sektora publicznego nic nie mówią na temat rachunkowości transakcji leasingowych i w związku z tym nie jest zachowana zgodność z MSRSP 13, choć istnieją pewne regulacje dotyczące umów przypominających umowy leasingu finansowego. Nie ma regulacji odnośnie traktowania księgowego leasingu operacyjnego. Zastosowanie nieobowiązkowego KSR 5 skutkowałoby traktowaniem księgowym leasingu zasadniczo zgodnym z MSRSP 13.**

MSRSP 14 Zdarzenia po zakończeniu okresu sprawozdawczego

138. MSRSP 14 zdarzenia po zakończeniu okresu sprawozdawczego nie został przyjęty jako standard krajowy. Polskie przepisy rachunkowości sektora publicznego regulują jednak tę kwestię w UoR w zakresie opisanym poniżej.
139. UoR mówi, że jeżeli po sporządzeniu rocznego sprawozdania finansowego, a przed jego zatwierdzeniem, jednostka otrzymała informacje o zdarzeniach, które mają istotny wpływ na to sprawozdanie finansowe, lub powodujących, że założenie kontynuowania działalności przez jednostkę nie jest uzasadnione, powinna ona odpowiednio zmienić to sprawozdanie, dokonując jednocześnie odpowiednich zapisów w księgach rachunkowych roku obrotowego, którego sprawozdanie finansowe dotyczy, oraz powiadomić biegłego rewidenta, który sprawozdanie to bada lub zbadał. Jeżeli zdarzenia, które nastąpiły po dniu bilansowym, nie powodują zmiany stanu istniejącego na dzień bilansowy, to odpowiednie wyjaśnienia zamieszcza się w informacji dodatkowej. Zapisy te zgodne są z MSRSP 14.5, 14.10, 14.12 and 14.18.
140. Przepisy te nie mają zastosowania do jednostek sporządzających sprawozdania finansowe zgodnie z RMF. Ponadto, RMF wprowadza odrębną zasadę, zgodnie z którą jednostki postawione w stan likwidacji wyceniają aktywa według zasad określonych dla jednostek kontynuujących działalność, chyba że przepisy o likwidacji jednostki stanowią inaczej. Zasada ta nie jest zgodna z MSRSP 14.
141. Jeżeli jednostka otrzymała informacje o zdarzeniach, które nastąpiły po dniu bilansowym, po zatwierdzeniu rocznego sprawozdania finansowego, to ich skutki ujmuje w księgach rachunkowych roku obrotowego, w którym informacje te otrzymała.
142. Ponieważ jednostki zaliczane do SFP w Polsce nie mają formalnie możliwości wypłaty dywidend rozumianych jako dystrybucje nadwyżek do posiadaczy inwestycji kapitałowych w proporcji do ich udziałów w poszczególnych klasach kapitału (definicja wg MSRSP 9), kwestia ich ujmowania na dzień zakończenia okresu sprawozdawczego zgodnie z zasadami MSRSP 14.14 nie ma zastosowania.
143. Według UoR, sprawozdanie finansowe podpisuje, podając datę podpisu, osoba, której powierzono prowadzenie ksiąg rachunkowych, i kierownik jednostki, a jeżeli jednostką kieruje organ wieloosobowy – wszyscy członkowie tego organu. Odmowa podpisu wymaga pisemnego uzasadnienia dołączonego do sprawozdania finansowego. Przepisy te nie stosują się do jednostek sporządzających sprawozdania finansowe zgodnie z RMF. W przypadku sprawozdań sporządzanych zgodnie z RMF wymagane są każdorazowo podpisy odpowiednio głównego księgowego i kierownika jednostki bądź skarbnika i zarządu oraz data sporządzenia. W związku z tym, obie regulacje zgodne są z MSRSP 14.26, jako że wymagają podania dat oraz nazwisk osób zatwierdzających sprawozdania.

144. Wymóg w zakresie ujawnień, podany w MSRSP 14.30 - charakter zdarzenia oraz oszacowanie jego skutków finansowych - jest spełniony tylko częściowo i dotyczy tylko tych jednostek, które sporządzają sprawozdanie finansowe zgodnie z UoR. UoR zawiera dużo bardziej ogólny wymóg, mianowicie należy ujawnić informacje o znaczących zdarzeniach, jakie nastąpiły po dniu bilansowym, a nieuwzględnionych w sprawozdaniu finansowym. RMF nie zachowuje zgodności z MSRSP jeśli chodzi o wymogi w zakresie ujawnień.
145. **Polskie przepisy rachunkowości sektora publicznego są zasadniczo zgodne z MSRSP 14 w odniesieniu do jednostek sporządzających sprawozdania finansowe zgodnie z UoR, ale nie jednostek podlegających RMF. Jednostki sporządzające sprawozdania finansowe zgodnie z UoR mają obowiązek ujawniania zdarzeń skutkujących korektą sprawozdań finansowych oraz zdarzeń nie wymagających takich korekt, zaprzestają sporządzania sprawozdań z założeniem kontynuacji działalności jeśli założenie takie przestaje istnieć, a ujawnienia są w ogólnym zakresie zbieżne z MSRSP. W przypadku jednostek sporządzających sprawozdania finansowe zgodnie z RMF, nie ma regulacji odnośnie zdarzeń wymagających i nie wymagających dokonania korekt. Jeśli założenie kontynuacji działalności nie jest spełnione, jednostki sporządzające sprawozdania finansowe zgodnie z RMF nadal wyceniają swoje aktywa według tych samych zasad co jednostki zakładające kontynuację działalności, chyba że przepisy dotyczące likwidacji jednostki stanowią inaczej. Wymogi dotyczące ujawnień nie są spełnione. Kwestia ujmowania zobowiązań z tytułu dywidend nie ma zastosowania ani w przypadku UoR ani RMF, ponieważ jednostki sektora finansów publicznych z przyczyn formalnych nie mogą wypłacać dywidendy. Nie ma obowiązku ujawniania faktu, że inne organy są uprawnione do wprowadzania poprawek do sprawozdania finansowego już po jego publikacji.**

MSRSP 15 Ujawnianie i prezentacja instrumentów finansowych

146. MSRSP 15 został uchylony i nie ma zastosowania. Informacje odnośnie traktowania instrumentów finansowych znajdują się w MSRSP 28-30.

MSRSP 16 Nieruchomości inwestycyjne

147. MSRSP 17 Nieruchomości inwestycyjne nie został przyjęty jako standard krajowy. Polskie przepisy rachunkowości sektora publicznego regulują jednak tę kwestię w UoR w zakresie opisanym poniżej. JSFP stosujące RMF nie mają bardziej precyzyjnych unormowań, które odnosiłyby się do definicji „inwestycji” w rozumieniu UoR. Sprawozdanie finansowe

sporządzane na podstawie rozporządzenia nie zawiera również stosownej pozycji bilansowej. JSFP nie wyodrębniają pozycji nieruchomości inwestycyjne.²⁰

148. W UoR brak jest odrębnie definiowanych kryteriów ujęcia dla różnych rodzajów aktywów czy zobowiązań. Nieruchomości inwestycyjne wchodzą w skład szerszej kategorii – inwestycji. Zgodnie z definicją inwestycje to aktywa o określonym przeznaczeniu, tj. posiadane przez jednostkę w celu osiągnięcia z nich korzyści ekonomicznych wynikających z przyrostu wartości tych aktywów, uzyskania przychodów w formie odsetek, dywidend, udziałów w zyskach lub innych pożytków, w tym również z transakcji handlowej, a w szczególności aktywa finansowe oraz te nieruchomości i wartości niematerialne i prawne, które nie są użytkowane przez jednostkę, lecz są posiadane przez nią w celu osiągnięcia tych korzyści. Aktywa to: kontrolowane przez jednostkę zasoby majątkowe o wiarygodnie określonej wartości, powstałe w wyniku przeszłych zdarzeń, które spowodują w przyszłości wpływ do jednostki korzyści ekonomicznych. Zatem, aby rozpoznać składnik inwestycji musi on spełniać przytoczoną definicję aktywów. Poszczególne elementy definicji aktywów wg UoR są bardzo zbieżne z kryteriami ujęcia nieruchomości inwestycyjnych wg MSRSP 16.20, a różnice polegają na tym że:
- a. UoR nie określa stopnia prawdopodobieństwa wpływu korzyści ekonomicznych;
 - b. UoR nie wspomina o potencjale usługowym, (nie definiuje również nigdzie co wchodzi w zakres korzyści ekonomicznych).
149. Zgodnie z UoR nabyte lub powstałe aktywa finansowe oraz inne inwestycje ujmuje się w księgach rachunkowych na dzień ich nabycia albo powstania, według ceny nabycia albo ceny zakupu, jeżeli koszty przeprowadzenia i rozliczenia transakcji nie są istotne. Podejście to jest zgodne z MSRSP 16.26.
150. W polskim prawie nie ma szczególnych uregulowań dotyczących transakcji niehandlowych. Natomiast jeżeli nie jest możliwe ustalenie ceny nabycia składnika aktywów, jego wyceny dokonuje się według ceny sprzedaży takiego samego lub podobnego przedmiotu. Ponieważ cena sprzedaży takiego samego lub podobnego składnika aktywów w większości przypadków stanowi wartość godziwą takiego składnika aktywów, wymóg UoR zgodny jest z wymogiem MSRSP 16.27.
151. Nieruchomości zaliczane do inwestycji można wyceniać:
- a. według zasad, stosowanych do środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych (czyli model kosztowy); lub
 - b. według ceny rynkowej bądź inaczej określonej wartości godziwej (model ceny rynkowej).

²⁰ Jednostki sporządzające sprawozdania finansowe zarówno zgodnie z UoR jak i RMF mogą prezentować swoje bilanse w formie bardziej szczegółowej niż nakazują to ustawowe wzory sprawozdań finansowych. Dobrym przykładem jest tu m. st. Warszawa, które uwzględnia tę kategorię w swoich sprawozdaniach finansowych. Niemniej, nie jest możliwe oszacowanie ile jednostek podąża obecnie w tej kwestii za przykładem Warszawy.

152. UoR nie precyzuje, że jednostka, która wybierze model wyceny w wartości godziwej, powinna wyceniać w wartości godziwej wszystkie nieruchomości inwestycyjne, jak stanowi MSRSP 16.42. Jednak wybór metody wyceny stanowi przyjętą zasadę rachunkowości, zatem konsekwentnie powinna ona być stosowana do wszystkich nieruchomości zaliczanych do inwestycji.
153. Brak jest jednoznacznego przepisu nakazującego ujęcie zysku lub straty wynikającej ze zmiany wartości godziwej nieruchomości inwestycyjnej w wyniku okresu w którym nastąpiła zmiana, jak stanowi MSRSP 16.44. Jednak sposób ujęcia takiej zmiany wynika pośrednio z definicji pozostałych przychodów i kosztów. Są to między innymi koszty i przychody związane z utrzymywaniem nieruchomości oraz wartości niematerialnych i prawnych zaliczonych do inwestycji, w tym także z aktualizacją wartości tych inwestycji, jak również z ich przekwalifikowaniem odpowiednio do środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, jeżeli do wyceny inwestycji przyjęto cenę rynkową bądź inaczej określoną wartość godziwą. Aktualizacja wartości inwestycji następuje nie rzadziej niż na każdy dzień bilansowy.
154. Jeśli jednostka wybierze model ceny rynkowej, ma obowiązek aktualizacji wartości nieruchomości do ceny rynkowej obowiązującej na każdy dzień bilansowy, bądź też do inaczej ustalonej wartości godziwej. Choć brak bardziej szczegółowych wytycznych, to jednak wyraźnie intencją UoR jest odwołanie się w pierwszej kolejności do ceny ustalonej na warunkach rynkowych, a jeśli to nie jest możliwe należy zastosować inne techniki ustalania wartości godziwej. Choć w teorii wartość godziwa powinna odpowiadać cenie rynkowej, co byłoby zgodne z MSRSP 16.47, rozwiązanie to jest jednak (niezamierzenie) bliższe nowym ramom koncepcyjnym MSRSP, które również opierają się na cenie rynkowej raczej niż wartości godziwej.
155. Nie ma regulacji w zakresie metod wyceny nieruchomości inwestycyjnych, dla których nie ma możliwości regularnego i wiarygodnego ustalania wartości godziwej. Według MSRSP 16.62, powinien to być model kosztów, zróżnicowany dla nieruchomości inwestycyjnych w budowie i innych nieruchomości inwestycyjnych.
156. Nie ma regulacji odnośnie kontynuowania wyceny w wartości godziwej aż do momentu zbycia, nawet jeśli porównywalne transakcje rynkowe zdarzają się coraz rzadziej a ceny rynkowe są trudniejsze do ustalenia, jeśli jednostka początkowo wyceniła nieruchomość inwestycyjną w wartości godziwej, jak stanowi MSRSP 16.64.
157. Nieruchomości zaliczane do inwestycji można wyceniać według zasad stosowanych do środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, a zatem co do zasady wg ceny nabycia lub kosztu wytworzenia pomniejszonego o zakumulowaną amortyzację i zakumulowane odpisy z tytułu trwałej utraty wartości. Jest to zgodne z MSRSP 16.65.
158. Nie ma regulacji odpowiadających zapisom MSRSP 16.66 dotyczącym przenoszenia nieruchomości z i do nieruchomości inwestycyjnych tylko wówczas, gdy następuje zmiana

sposobu ich użytkowania potwierdzona przez rozpoczęcie użytkowania nieruchomości przez właściciela, rozpoczęcie dostosowywania nieruchomości do sprzedaży, zakończenie użytkowania nieruchomości przez jej właściciela, bądź oddanie nieruchomości stronie trzeciej w leasing operacyjny.

159. Nie ma regulacji odpowiadających zapisom MSRSP 16.71 nakazującym, by w przypadku przeniesienia nieruchomości inwestycyjnej wykazywanej w wartości godziwej do nieruchomości zajmowanych przez właściciela lub do zapasów, jej koszt był równy wartości godziwej tej nieruchomości ustalonej na dzień zmiany sposobu jej użytkowania.
160. Nie ma regulacji odpowiadających zapisom MSRSP 16.72 nakazującym, by jeżeli nieruchomość zajmowana przez właściciela staje się nieruchomością inwestycyjną, która będzie wykazywana w wartości godziwej, jednostka stosowała standard krajowy, będący odpowiednikiem MSRSP 17 aż do dnia zmiany sposobu użytkowania tej nieruchomości i traktowania ustalonej na ten dzień różnicy między wartością bilansową tej nieruchomości według MSRSP 17 a jej wartością godziwą w taki sam sposób jak przeszacowanie zgodnie z MSRSP 17.
161. Nie ma regulacji odpowiadających zapisom MSRSP 16.74 nakazującym, by w przypadku przeniesienia nieruchomości z zapasów do nieruchomości inwestycyjnych, które będą wykazywane w wartości godziwej, różnicę między wartością godziwą nieruchomości ustaloną na dzień przeniesienia a jej poprzednią wartością bilansową ujmować w zysku lub stracie.
162. Nie ma regulacji odpowiadających zapisom MSRSP 16.76, nakazującym by kiedy jednostka zakończy budowę lub przeprowadzane we własnym zakresie dostosowywanie nieruchomości inwestycyjnej, która będzie wykazywana w wartości godziwej, różnicę między ustaloną na ten dzień wartością godziwą tej nieruchomości a jej poprzednią wartością bilansową ujmować w zysku lub stracie.
163. Brak jest przepisów jednoznacznie regulujących skutki księgowe zbycia nieruchomości inwestycyjnej, jak stanowi MSRSP 16.77. Pomimo to, w momencie zbycia (np. sprzedaży lub likwidacji) nieruchomość taka zostanie usunięta z ksiąg i bilansu, gdyż nie będzie już spełniała definicji aktywów.
164. Pośrednio, sposób ujęcia księgowego zysków lub strat wynikających z wycofania z użytkowania lub zbycia nieruchomości inwestycyjnej można wywnioskować na podstawie definicji pozostałych kosztów i przychodów operacyjnych. Otóż, zgodnie z tą definicją do pozostałych kosztów i przychodów operacyjnych zalicza się między innymi koszty i przychody związane ze zbyciem nieruchomości inwestycyjnych. Również w jednostkach zobligowanych do stosowania RMF wyodrębnia się ww. pozycje jednakże jedynie w zakresie pozycji „Zysk ze zbycia niefinansowych aktywów trwałych”. Jest to zasadniczo zgodne z MSRSP 16.80, który mówi, że zyski lub straty wynikające z wycofania z użytkowania lub zbycia nieruchomości inwestycyjnej należy ustalać jako różnicę między przychodami netto ze

zbycia a wartością bilansową danego składnika aktywów oraz ujmować w wyniku w okresie, w którym dokonano likwidacji lub sprzedaży.

165. Jedynie, w przypadku jednostek sporządzających sprawozdanie finansowe zgodnie z UoR, wymagane jest podanie w ramach opisu przyjętej polityki rachunkowości, jaki został wybrany model wyceny dla inwestycji w nieruchomości. W związku z tym, kompleksowe wymagania w zakresie ujawnień, opisane w MSRSP 16.86, 16.87 (wycena w wartości godziwej) i 16.90 (model kosztowy) nie są spełnione.
166. **Polskie przepisy rachunkowości sektora publicznego są w ogólnym zakresie zbieżne z MSRSP 16 w zakresie wymogów dotyczących ujmowania, wyceny według kosztów w momencie początkowego ujęcia, wyceny według kosztu lub wartości godziwej w następnych okresach, oraz usunięcia nieruchomości z ksiąg w momencie jej zbycia. Obszary różnic to między innymi brak regulacji odnośnie przenoszenia aktywów z i do kategorii nieruchomości inwestycyjnych, brak wymogu kontynuacji wyceny w wartości godziwej nawet jeśli ceny rynkowe nie są łatwo dostępne oraz ograniczony zakres wymogów dotyczących ujawnień.**

MSRSP 17 Rzeczowe aktywa trwałe

167. MSRSP 17 rzeczowe aktywa trwałe t nie został przyjęty jako standard krajowy. Polskie przepisy rachunkowości sektora publicznego regulują jednak tę kwestię w UoR i RMF w zakresie opisanym poniżej.
168. Zgodnie z UoR wymagane jest prowadzenie księgi pomocniczej dla środków trwałych, w tym także środków trwałych w budowie, wartości niematerialnych i prawnych oraz dokonywanych od nich odpisów amortyzacyjnych lub umorzeniowych. Konta ksiąg pomocniczych zawierają zapisy będące uszczegółowieniem i uzupełnieniem zapisów kont księgi głównej. Prowadzi się je w ujęciu systematycznym jako wyodrębniony system ksiąg, kartotek (zbiorów kont), komputerowych zbiorów danych, uzgodniony z saldami i zapisami na kontach księgi głównej. Natomiast RMF w szczegółowy sposób ustala plan kont jaki jednostki budżetowe i samorządowe zakłady budżetowe są zobowiązane zastosować m.in. dla środków trwałych oraz podaje szczegółowe wytyczne w zakresie księgowania.
169. Zgodnie z MSRSP 17.14, UoR definiuje środki trwałe jako rzeczowe aktywa trwałe, zaś aktywa to: kontrolowane przez jednostkę zasoby majątkowe o wiarygodnie określonej wartości, powstałe w wyniku przeszłych zdarzeń, które spowodują w przyszłości wpływ do jednostki korzyści ekonomicznych. UoR nie określa jednak stopnia prawdopodobieństwa wpływu korzyści ekonomicznych ani nie definiuje nigdzie co wchodzi w zakres korzyści ekonomicznych.

170. Dodatkowo, RMF wprowadza swoją definicję środków trwałych, zgodnie z którą przez środki trwałe rozumie się między innymi środki trwałe stanowiące własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego, otrzymane w zarząd lub użytkowanie i przeznaczone na potrzeby jednostki.
171. UoR reguluje sposób ujęcia kosztów bieżącego utrzymania składnika aktywów pośrednio, poprzez wskazanie jakie późniejsze nakłady na środki trwałe mogą być kapitalizowane. Wśród tych dozwolonych pozycji nie ma kosztów bieżących napraw i remontów, co jest zgodne z MSRSP 17.23, zgodnie z którym koszt bieżącego utrzymania składnika aktywów jest wyłączony z bilansu.
172. Zgodnie z UoR wartość początkową środka trwałego stanowi cena nabycia lub koszt wytworzenia. Te metody wyceny odpowiadają koncepcji kosztu wg MSRSP 17.26, choć mogą występować drobne różnice odnośnie specyficznych składowych, które mogą wchodzić w skład początkowego kosztu (różnice kursowe, rezerwa na demontaż, generalne przeglądy).
173. RMF wprowadza dodatkowe szczególne zasady dla placówek, zgodnie z którymi środki trwałe wycenia się w wartości ceny nabycia lub kosztów poniesionych na budowę lub ulepszenie środka trwałego lub według zasad określonych przez dysponenta części budżetowej. Te szczególne zasady, które dopuszczają uproszczenia i wycenę wg innej wartości niż koszt nie są zgodne z MSRSP 17.26.
174. Jeżeli nie jest możliwe ustalenie ceny nabycia składnika aktywów, a w szczególności przyjętego nieodpłatnie, w tym w drodze darowizny, UoR nakazuje dokonanie jego wyceny według ceny sprzedaży takiego samego lub podobnego przedmiotu. Ponieważ cena sprzedaży takiego samego lub podobnego przedmiotu zbliżona jest do wartości godziwej składnika aktywów, wymóg ten zgodny jest z MSRSP 17.27.
175. RMF wprowadza szczególną zasadę dotyczącą początkowej wyceny środków trwałych stanowiących własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego otrzymanych nieodpłatnie, na podstawie decyzji właściwego organu. Otóż takie środki trwałe mogą być wycenione w wartości określonej w tej decyzji, co w przypadku jeśli taka decyzja daje w wyniku wycenę początkową w wartości innej niż cena sprzedaży takiego samego lub podobnego składnika aktywów, nie jest zgodne z MSRSP 17.27.
176. UoR przewiduje, że po ujęciu początkowym środki trwałe będą wyceniane według cen nabycia lub kosztów wytworzenia, lub wartości przeszacowanej, pomniejszonych o odpisy amortyzacyjne lub umorzeniowe, a także o odpisy z tytułu trwałej utraty wartości. Jednak w praktyce zazwyczaj stosowany jest model kosztowy, ponieważ przeszacowanie jest możliwe tylko w sytuacji, w której zezwalają na to odrębne przepisy. Aktualizacja wyceny miała miejsce w Polsce tylko raz i była przeprowadzana zgodnie z rozporządzeniem Ministra Finansów. Jej celem było skompensowanie bardzo wysokiej inflacji, jaka miała miejsce w latach poprzedzających. Zezwolenie na taką aktualizację wartości (przeszacowanie) w

najbliższej przyszłości jest bardzo mało prawdopodobne. Można zatem uznać, że co do zasady, ustawa o rachunkowości wymaga stosowania modelu kosztowego i w tym zakresie jest zgodna z MSRSP 17.42, który dopuszcza zarówno model kosztowy jak i model wartości przeszacowanej.

177. Jednostki wyceniają środki trwałe według cen nabycia lub kosztów wytworzenia pomniejszonych o odpisy amortyzacyjne lub umorzeniowe, a także o odpisy z tytułu trwałej utraty wartości. Amortyzacji nie podlegają wyłącznie grunty z wyjątkiem gruntów służących wydobywaniu kopalin metodą odkrywkową. Podejście to jest zgodne z MSRSP 17.43. Zgodnie z RMF, placówki nie dokonują amortyzacji lub umorzenia środków trwałych, co stanowi wyjątek od tej zasady.
178. W przeciwieństwie do MSRSP 17.59, UoR nie przewiduje możliwości wyodrębniania komponentów i ich odrębnej amortyzacji, wręcz przeciwnie. W definicji rzeczowych aktywów trwałych kładzie się nacisk na kompletność składników aktywów: mają być zdadne do użytku i przeznaczone na potrzeby jednostki.
179. Zgodnie z UoR odpisów amortyzacyjnych lub umorzeniowych od środka trwałego dokonuje się drogą systematycznego, planowego rozłożenia jego wartości początkowej na ustalony okres amortyzacji. Przy ustalaniu okresu ekonomicznej użyteczności środka trwałego należy uwzględnić:
- a. liczbę zmian, na których pracuje środek trwały;
 - b. tempo postępu techniczno-ekonomicznego;
 - c. wydajność środka trwałego mierzona liczbą godzin jego pracy lub liczbą wytworzonych produktów albo innym właściwym miernikiem;
 - d. prawne lub inne ograniczenia czasu używania środka trwałego;
 - e. przewidywaną przy likwidacji cenę sprzedaży netto istotnej pozostałości środka trwałego (wartość rezydualną).

Traktowanie takie jest zgodne z MSRSP 17.64 i 17.66.

180. Dla środków trwałych o niskiej jednostkowej wartości początkowej można ustalać odpisy amortyzacyjne lub umorzeniowe w sposób uproszczony, przez dokonywanie zbiorczych odpisów dla grup środków zbliżonych rodzajem i przeznaczeniem lub jednorazowo odpisując wartość tego rodzaju środków trwałych. Jednakże, UoR nie definiuje ile wynosi „niska jednostkowa wartość początkowa”. Najczęściej jednostki posiłkują się w tym celu przepisami podatkowymi, które określają taką niską wartość na poziomie 3.500 zł. Dodatkowo, jednostki stosujące RMF mogą przyjąć stawki określone w przepisach o podatku dochodowym od osób prawnych lub przez inne jednostki. Jeśli wartości określone w przepisach podatkowych lub wycena dokonana na podstawie przepisów podatkowych zanadto odbiega od rzeczywistości gospodarczej, takie podejście będzie niezgodne z MSRSP 17.64 i 17.66.

181. Zgodnie z UoR, poprawność stosowanych okresów i stawek amortyzacji środków trwałych powinna być przez jednostkę okresowo weryfikowana, powodując odpowiednią korektę dokonywanych w następnych latach obrotowych odpisów amortyzacyjnych. Podejście takie jest ogólnie zbieżne z MSRSP 17.67, który wymaga takiej weryfikacji co roku.
182. UoR nie zawiera jednak wymogu, aby wybrana metoda odzwierciedlała wzorzec konsumowania przez jednostkę przyszłych korzyści ekonomicznych ze składnika aktywów. Metody najczęściej wybierane przez jednostki to metoda liniowa oraz inne rozwiązania oparte o metody opisane w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych, w tym bezpośrednie ujęcie w kosztach dla środków trwałych o niskiej wartości początkowej; jednak metody te stosowane są bez uwzględnienia tego, czy wybrana metoda odzwierciedla wzorzec konsumowania przez jednostkę przyszłych korzyści ekonomicznych ze składnika aktywów. W związku z tym, wymogi MSRSP 17.76 nie są spełnione.
183. Usunięcie środka trwałego z bilansu na skutek zbycia (np. sprzedaży lub likwidacji) wynika z faktu, że pozycja ta nie spełnia już definicji aktywów. W przypadku zmiany technologii produkcji, przeznaczenia do likwidacji, wycofania z używania lub innych przyczyn powodujących trwałą utratę wartości środka trwałego, dokonuje się – w ciężar pozostałych kosztów operacyjnych – odpowiedniego odpisu aktualizującego jego wartość. Podejście takie zgodne jest z MSRSP 17.82.
184. Choć UoR nie zawiera regulacji dotyczących zaprzestania ujmowania pozycji rzeczowych aktywów trwałych, do pozostałych kosztów i przychodów operacyjnych zalicza się między innymi koszty i przychody związane ze zbyciem środków trwałych i środków trwałych w budowie. Analogiczne rozwiązania znajdują się w RMF. W UoR przewidziano odrębnie prezentowane: „Zysk ze zbycia niefinansowych aktywów trwałych” lub „Strata ze zbycia niefinansowych aktywów trwałych”, co wskazuje na to, że wynik na zbyciu jest ustalany jako różnica między przychodami ze zbycia a wartością księgową netto. Analogiczne rozwiązania znajdują się w RMF. Podejście takie jest zgodne z MSRSP 17.83 i 17.86.
185. Wymogi ujawnień dotyczące środków trwałych wg UoR są skromniejsze i mniej szczegółowe niż te przewidziane przez MSRSP 17.88 i 17.89, ale w podstawowym zakresie są zbieżne i obejmują następujące informacje:
- opis przyjętych zasad rachunkowości, w ramach których należy także omówić podejście do amortyzacji;
 - szczegółowy zakres zmian wartości grup rodzajowych środków trwałych, zawierający stan tych aktywów na początek roku obrotowego, zwiększenia i zmniejszenia z tytułu: aktualizacji wartości, nabycia, przemieszczenia wewnętrznego oraz stan końcowy, a dla majątku amortyzowanego – podobne przedstawienie stanów i tytułów zmian dotychczasowej amortyzacji lub umorzenia;
 - wartość gruntów użytkowanych wieczysto;

- d. wykaz grup zobowiązań zabezpieczonych na majątku jednostki (ze wskazaniem jego rodzaju);
- e. wysokość i wyjaśnienie przyczyn odpisów aktualizujących środki trwałe;
- f. w przypadku jednostek, które sporządzają rachunek zysków i strat w wariantcie kalkulacyjnym, dane o kosztach rodzajowych, w tym amortyzacji;
- g. koszt wytworzenia środków trwałych w budowie; w tym odsetki oraz skapitalizowane różnice kursowe od zobowiązań zaciągniętych w celu ich sfinansowania;
- h. poniesione w ostatnim roku i planowane na następny rok nakłady na niefinansowe aktywa trwałe; odrębnie należy wykazać poniesione i planowane nakłady na ochronę środowiska.

Powyższe wymogi nie obowiązują jednostek sporządzających sprawozdanie finansowe zgodnie z RMF i z tego względu nie są zgodne z MSRSP 17.88.

186. **Podsumowując, polskie przepisy rachunkowości sektora publicznego są zasadniczo zgodne z MSRSP 17. Obszary zgodności obejmują między innymi ujmowanie, wycenę według kosztu przy początkowym ujęciu i w następnych okresach dla jednostek stosujących UoR, rozłożenie kwoty podlegającej amortyzacji wartości składnika aktywów na jego okres użyteczności i ujmowanie odpisów amortyzacyjnych w wyniku finansowym. Wartość rezydualna i okres użyteczności są okresowo weryfikowane, a ujmowania wartości bilansowej środka trwałego zaprzestaje się w momencie zbycia lub gdy nie przewiduje się osiągnięcia przyszłych korzyści ekonomicznych z jego użytkowania lub zbycia.**
187. **Niemniej jednak, w przypadku jednostek stosujących RMF, możliwe są pewne uproszczenia wyceny przy początkowym ujęciu, wyceny aktywów nabytych w drodze transakcji niehandlowej, a także odpisów amortyzacyjnych. Placówki zagraniczne zwolnione są z obowiązku amortyzacji. Nie ma jednoznacznych regulacji odnośnie tego, jakie stawki amortyzacji powinny być stosowane.**

MSRSP 18 Sprawozdawczość segmentów operacyjnych

188. MSRSP 18 Segment Reporting nie został przyjęty jako standard krajowy. Polskie przepisy rachunkowości sektora publicznego nie regulują tej kwestii. W Aneksie 2 podano, dla celów informacyjnych, spis głównych wymogów MSRSP 18, które musiałyby być wprowadzone do polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego dla osiągnięcia zgodności z MSRSP 18.
189. **Polskie przepisy rachunkowości sektora publicznego nie regulują kwestii sprawozdawczości segmentów operacyjnych, a zatem nie są zgodne z MSRSP 18.**

MSRSP 19 Rezerwy, zobowiązania warunkowe i aktywa warunkowe

190. MSRSP 19 Rezerwy, zobowiązania warunkowe i aktywa warunkowe nie został przyjęty jako standard krajowy. Polskie przepisy rachunkowości sektora publicznego regulują jednak tę kwestię w UoR i RMF w zakresie opisanym poniżej.

191. Zgodnie z UoR, rezerwy tworzy się na:

- a. pewne lub o dużym stopniu prawdopodobieństwa przyszłe zobowiązania, których kwotę można w sposób wiarygodny oszacować, a w szczególności na straty z transakcji gospodarczych w toku, w tym z tytułu udzielonych gwarancji, poręczeń, operacji kredytowych, skutków toczącego się postępowania sądowego;
- b. przyszłe zobowiązania spowodowane restrukturyzacją, jeżeli na podstawie odrębnych przepisów jednostka jest zobowiązana do jej przeprowadzenia lub zawarto w tej sprawie wiążące umowy, a plany restrukturyzacji pozwalają w sposób wiarygodny oszacować wartość tych przyszłych zobowiązań.

Zobowiązania są zdefiniowane jako wynikający z przeszłych zdarzeń obowiązek wykonania świadczeń o wiarygodnie określonej wartości, które spowodują wykorzystanie już posiadanych lub przyszłych aktywów jednostki. Podejście takie jest zgodne z MSRSP 19.22.

192. Brak szczegółowych wytycznych dotyczących przypadków, w których nie jest jasne, czy istnieje obecny obowiązek. Zgodnie z UoR rezerwy tworzy się na pewne lub o dużym stopniu prawdopodobieństwa przyszłe zobowiązania, jednak brak wytycznych jak rozumieć „duży stopień prawdopodobieństwa”.

193. Choć zobowiązania warunkowe są zdefiniowane w UoR jako obowiązek wykonania świadczeń, których powstanie jest uzależnione od zaistnienia określonych zdarzeń, to brak jest jakichkolwiek wytycznych dotyczących ich ujęcia księgowego. Wzmianka o nich pojawia się jedynie w kontekście obowiązkowych ujawnień i na tej podstawie należy wnioskować, iż zobowiązań warunkowych nie rozpoznaje się w bilansie. Takie ujawnienie będzie dotyczyło tylko jednostek sporządzających sprawozdanie finansowe zgodnie z UoR. W przypadku jednostek sporządzających sprawozdanie zgodnie z RMF, brak jest wymogów co do ujawnień dotyczących zobowiązań warunkowych. Jednakże, na kontach pozabilansowych wykazuje się wartość przynajmniej części zobowiązań warunkowych. Jest to ogólnie zgodne z MSRSP 19.35.

194. Brak jakichkolwiek regulacji odnośnie aktywów warunkowych, o których mówi MSRSP 19.39.

195. Zgodnie z UoR, na każdy dzień bilansowy rezerwy wycenia się w uzasadnionej, wiarygodnie oszacowanej wartości. Jest to zgodne z MSRSP 19.44, choć sformułowania UoR są bardziej ogólne, ponieważ MSSF wymaga ujmowania kwoty najbardziej właściwego szacunku

nakładów niezbędnych do wypełnienia obecnego obowiązku na dzień zakończenia okresu sprawozdawczego.

196. Ani UoR ani RMF nie zawierają regulacji w następującym zakresie:

- a. uwzględnianie ryzyka i niepewności nieodłącznie towarzyszących wielu zdarzeniom i okolicznościom zgodnie z zapisami MSRSP 19.50;
- b. istotny skutek zmiany wartości pieniądza w czasie zgodnie z zapisami MSRSP 19.53;
- c. stosowanie stopy dyskontowej (stóp dyskontowych), nie odzwierciedlających ryzyka, o które skorygowano szacunki przyszłych przepływów pieniężnych zgodnie z zapisami MSRSP 19.56;
- d. odzwierciedlanie zdarzeń przyszłych, które mogą wpłynąć na wysokość kwoty niezbędnej do wypełnienia przez jednostkę obowiązku, w kwocie tworzonej rezerwy, jeśli istnieją wystarczające i obiektywne dowody na to, że zdarzenia te nastąpią, zgodnie z zapisami MSRSP 19.58;
- e. nie uwzględnianie zysków z oczekiwanego zbycia aktywów przy wycenie rezerwy, zgodnie z zapisami MSRSP 19.61;
- f. Gdy oczekuje się, że część lub całość wydatków niezbędnych do rozliczenia rezerwy zostanie zwrócona przez stronę trzecią, ujmowanie zwrotu wydatków wtedy i tylko wtedy, gdy jest rzeczą praktycznie pewną, że jednostka rzeczywiście go otrzyma, jeśli wypełni ciężący na niej obowiązek, zgodnie z zapisami MSRSP 19.63.

197. Według UoR, zgodnie z MSRSP 19.69, na każdy dzień bilansowy rezerwy wycenia się w uzasadnionej, wiarygodnie oszacowanej wartości. A zatem wymusza to dokonanie aktualizacji poprzedniego szacunku. Natomiast niewykorzystane rezerwy, wobec zmniejszenia lub ustania ryzyka uzasadniającego ich utworzenie, zwiększają na dzień, na który okazały się zbędne, odpowiednio pozostałe przychody operacyjne, przychody finansowe lub zyski nadzwyczajne.

198. Zgodnie z UoR powstanie zobowiązania, na które uprzednio utworzono rezerwę, zmniejsza rezerwę. Tak sformułowany wymóg zapewnia podejście zgodne z MSRSP 19.71.

199. Pomimo braku zakazu tworzenia rezerw na przyszłe straty operacyjne, jak stanowi MSRSP 19.73, podejście takie wynika z samej definicji zobowiązania i rezerwy, bowiem w przypadku przyszłych strat operacyjnych nie można zidentyfikować obecnego obowiązku.

200. UoR przewiduje, że rezerwy tworzy się między innymi na straty z transakcji gospodarczych w toku, co koncepcyjnie obejmuje także umowy rodzące obciążenia. Jednakże, w UoR brak jest wytycznych co do ujęcia księgowego i wyceny obecnego obowiązku jako rezerwy na umowy rodzące obciążenia, zgodnych z zapisami MSRSP 19.76.

201. Zgodnie z UoR rezerwy na przyszłe zobowiązania spowodowane restrukturyzacją tworzy się, jeżeli na podstawie odrębnych przepisów jednostka jest zobowiązana do jej

przeprowadzenia lub zawarto w tej sprawie wiążące umowy, a plany restrukturyzacji pozwalają w sposób wiarygodny oszacować wartość tych przyszłych zobowiązań. Wprawdzie UoR wspomina o planie restrukturyzacji, ale nie w szczegółach. W związku z tym, przyjęte podejście nie jest jeszcze w pełni zgodne z MSRSP 19.83 i 19.93.

202. Jednostki sporządzające sprawozdanie finansowe zgodnie z UoR są zobowiązane ujawnić w informacji dodatkowej dane o stanie rezerw według celu ich utworzenia na początek roku obrotowego, zwiększeniach, wykorzystaniu, rozwiązaniu i stanie końcowym oraz wykaz istotnych pozycji biernych rozliczeń międzyokresowych. RMF nie określa żadnych wymogów w zakresie ujawnień. W związku z tym, zapisy UoR są w podstawowym zakresie zgodne z MSRSP 19.97, jednak nie ma regulacji odnośnie ujawnień w odniesieniu do każdego rodzaju rezerw, odpowiadających zapisom MSRSP 19.98. RMF nie jest zgodny z wymogami w zakresie ujawnień.
203. Nie ma regulacji odpowiadających zapisom MSRSP 19.99 odnośnie wykazywania przez jednostkę w sprawozdaniach finansowych rezerwy na świadczenia społeczne, za które nie otrzymuje zapłaty w przybliżeniu równej wartości dostarczonych towarów i wyświadczonych usług bezpośrednio od świadczeniobiorców.
204. Jednostki sporządzające sprawozdanie finansowe zgodnie z UoR są zobowiązane ujawnić w informacji dodatkowej zobowiązania warunkowe, w tym również udzielone przez jednostkę gwarancje i poręczenia, także wekslowe; odrębnie należy wykazać informacje dotyczące gwarancji i poręczeń wobec jednostek powiązanych. Wymóg ten jest sformułowany dużo bardziej ogólnie, lecz co do zasady zgodny z MSRSP 19.100. RMF nie zawiera wymogów w zakresie ujawnień.
205. Ani UoR, ani RMF nie zawierają wymogów w zakresie ujawniania aktywów warunkowych, odpowiadających zapisom MSRSP 19.105.

Krajowe Standardy Rachunkowości

206. Polskie przepisy rachunkowości sektora publicznego zezwalają JSFP na stosowanie Krajowych Standardów Rachunkowości (KSR), choć tego nie nakazują, jako wskazówek dotyczących sytuacji nie regulowanych aktami prawnymi składającymi się na polskie przepisy rachunkowości sektora publicznego. Jak omówiono w Aneksie 3, KSR 6 „Rezerwy, bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów, zobowiązania warunkowe” (opracowany, podobnie jak MSRSP 19, na podstawie MSR 37 „Rezerwy, zobowiązania warunkowe i aktywa warunkowe”) jest zasadniczo zgodny z MSRSP 19.
207. **Podsumowując, polskie przepisy rachunkowości sektora publicznego są zasadniczo zgodne z MSRSP 19. Rezerwy są ujmowane, natomiast zobowiązania warunkowe nie są ujmowane, natomiast są ujawniane. Określono ogólne wymagania odnośnie ich wyceny i szacowania, jak obowiązek weryfikacji rezerw na każdy dzień bilansowy, wykorzystanie rezerw wyłącznie na cel, na jaki zostały utworzone, oraz zakaz tworzenia rezerw na**

przyszłe straty z tytułu działań operacyjnych. Jednostki sporządzające sprawozdania finansowe zgodnie z UoR spełniają pewne wymogi odnośnie ujawnień. Niemniej, ani w UoR ani w RMF nie ma regulacji dotyczących aktywów warunkowych i nie ma obowiązku oceny ryzyka w odniesieniu do rezerw. Niektóre rozwiązania szczegółowe, jak odmienne kryteria ujmowania rezerw na restrukturyzację i ujmowanie rezerw na umowy rodzące obciążenia nie są niezgodne z MSRSP 19, a wymogi w zakresie ujawnień obowiązujące jednostki stosujące RMF nie są zgodne z MSRSP 19. Zastosowanie nieobowiązkowego KSR 6 skutkowałoby traktowaniem księgowym rezerw, biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów i zobowiązań warunkowych zasadniczo zgodnym z MSRSP 19.

MSRSP 20 Ujawnianie informacji na temat podmiotów powiązanych

208. MSRSP 20 Ujawnianie informacji na temat podmiotów powiązanych nie został przyjęty jako standard krajowy. Polskie przepisy rachunkowości sektora publicznego regulują tę kwestię w UoR odniesieniu do jednostek powiązanych z jednostką (przez jednostki powiązane z jednostką rozumie się jej jednostkę dominującą, znaczącego inwestora, jej jednostki zależne, współzależne i stowarzyszone oraz jednostki znajdujące się wraz z jednostką pod wspólną kontrolą, a także wspólnika jednostki współzależnej) oraz stron powiązanych z jednostką (jest to szersza kategoria, obejmująca jednostki powiązane oraz pewne inne strony, zbliżona do definicji zawartej w MSRSP 20). Niemniej, definicja jednostek powiązanych formalnie nie dotyczy jednostek sektora finansów publicznych, ponieważ definicje poszczególnych jednostek powiązanych wg UoR wymagają określonej formy prawnej – może to być spółka handlowa lub przedsiębiorstwo państwowe (wyjątkiem jest jednostka współzależna, gdzie nie ma żadnego określonego wymogu co do formy prawnej). Definicja stron powiązanych uwzględnia powiązania osobowe, które w pewnym stopniu mogą już mieć zastosowanie do JSFP.
209. W odniesieniu do jednostek sporządzających sprawozdanie finansowe wg UoR ustawa wymaga, aby w informacji dodatkowej ujawnić istotne transakcje wraz z informacjami określającymi charakter tych transakcji ze stronami powiązanymi zawarte przez jednostkę na innych warunkach niż rynkowe. Wymogi MSRSP 20.27 są zatem częściowo spełnione.
210. **Polskie przepisy rachunkowości sektora publicznego nie są zgodne z MSRSP 20, ponieważ tylko jednostki sporządzające sprawozdania finansowe zgodnie z UoR muszą spełnić pewne wymogi w zakresie ujawnień. Definicja stron powiązanych ma zastosowanie do JSFP wyłącznie w aspekcie powiązań osobowych i nie ma obowiązku ujawniania relacji ze stronami powiązanymi jeśli sprawowana jest kontrola. Ponadto, nie ma żadnych wymagań w zakresie ujawnień jeśli chodzi o jednostki podlegające RMF.**

MSRSP 21 Utrata wartości aktywów nie generujących środków pieniężnych

211. MSRSP 21 Utrata wartości aktywów nie generujących środków pieniężnych nie został przyjęty jako standard krajowy. Polskie przepisy rachunkowości sektora publicznego nie zawierają żadnych specyficznych regulacji dla aktywów nie generujących środków pieniężnych, ponieważ w przepisach nie występuje tak określona grupa aktywów. W związku z tym, najprawdopodobniej obniżenie potencjału usługowego np. szkoły, spowodowane znacznym spadkiem liczby uczniów, najprawdopodobniej nie będzie miało żadnych skutków. Nie ma regulacji, które nakazywałyby w takich okolicznościach ujęcie utraty wartości. Niemniej jednak, kwestie utraty wartości o charakterze bardziej ogólnym regulowane są przez UoR. W Aneksie 2 podano, dla celów informacyjnych, spis głównych wymogów MSRSP 21, które musiałyby być wprowadzone do polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego dla osiągnięcia zgodności z MSRSP 21.
212. **Polskie przepisy rachunkowości sektora publicznego nie odnoszą się bezpośrednio do traktowania księgowego utraty wartości przez aktywa nie generujące środków pieniężnych, choć kwestie utraty wartości o charakterze bardziej ogólnym regulowane są przez UoR i omówione są w kontekście MSRSP 26.**

MSRSP 22 Ujawnienia informacji finansowych dotyczących sektora instytucji rządowych i samorządowych

213. MSRSP 22 Ujawnienia informacji finansowych dotyczących sektora instytucji rządowych i samorządowych (general government) nie został przyjęty jako standard krajowy. Polskie przepisy rachunkowości sektora publicznego nie regulują tej kwestii. W Aneksie 2 podano, dla celów informacyjnych, spis głównych wymogów MSRSP 22, które musiałyby być wprowadzone do polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego dla osiągnięcia zgodności z MSRSP 22.
214. Sektor uwzględniany jest w statystykach finansowych państwa, choć rząd nie sporządza skonsolidowanych sprawozdań finansowych.
215. **MSRSP 22 stosuje się tylko do jednostki, która "sporządza i prezentuje skonsolidowane sprawozdania finansowe [...] jak również informacje finansowe [typu statystycznego] dotyczące sektora instytucji rządowych i samorządowych" (MSRSP 22.2). W związku z tym, ponieważ Rząd nie sporządza takiego sprawozdania, MSRSP 22 nie ma zastosowania.**

MSRSP 23 Przychody z transakcji niehandlowych (o charakterze podatków i transferów)

216. MSRSP 23 Przychody z transakcji niehandlowych (o charakterze podatków i transferów) nie został przyjęty jako standard krajowy. Niemniej, polskie przepisy rachunkowości sektora publicznego regulują kwestię przychodów z transakcji niehandlowych w UoR i RMF oraz RMF z 25.10.2010, ZMF nr 54 i ZMF nr 53 w zakresie opisanym poniżej.
217. UoR nie zawiera żadnych innych przepisów w zakresie rozpoznawania i wyceniania przychodów z transakcji niehandlowych takich jak podatki i transfery. Właściwych regulacji należy szukać w innych przepisach, czyli UoFP, RMF, RMF z 25.10.2010 oraz ZMF nr 54, a także innych przepisach pozostających poza uzgodnionym zakresem prac (np. Ordynacja podatkowa). Jednakże wspomniane rozporządzenia i zarządzenia koncentrują się przede wszystkim na planach kont i zasadach ewidencji na odpowiednich kontach określonych transakcji i dotyczą wybranych jednostek. Poprzez narzucony sposób ewidencji pośrednio ustanawiają jednak pewne zasady ujmowania przychodów, co rodzi trudności jeśli chodzi o porównanie z MSRSP 23.
218. Zgodnie z paragrafem 9 RMF z dnia 25.10.2010 ewidencja podatków jest integralną częścią ewidencji księgowej urzędu JST. A skoro tak, to wynik finansowy i sprawozdanie finansowe JST uwzględnia podatki pobierane przez organ podatkowy JST. RMF z 25.10.2010 reguluje również zasady rachunkowości i plany kont dla organów podatkowych JST, regulując tym samym działanie administracji podatkowej jako takiej (np. konta indywidualne).
219. Podsumowując:
- 1) Organy podatkowe nie podlegające MF (organy podatkowe na poziomie JST) stosują zapisy RMF z 25.10.2010, które określa zasady rachunkowości i plan kont dla tych organów. Równocześnie, stosują one zasady RMF z 5.07.2010, ponieważ par. 9 tego rozporządzenia wymaga, by wszystkie księgowania (ewidencja podatkowa) były realizowane z wykorzystaniem kont/ksiąg urzędu JST (jednostka budżetowa, stosująca RMF z 5.07.2010). Zatem operacje finansowe i pozycje dotyczące podatków pobieranych na poziomie lokalnym prezentowane są w różnych sprawozdaniach finansowych JST, zgodnie z zapisami RMF z 5.07.2010.
 - 2) Organy podatkowe podlegające MF stosują ZMF nr 54 z dn. 23.12.2010 i ZMF nr 53 z dn. 28.12.2011 i prowadzą plan kont określony w tych zarządzeniach. ZMF nie określają sprawozdań finansowych sporządzanych przez organy podatkowe, określają jedynie plan kont. Co więcej – ten plan kont nie zawiera kont przychodów i kosztów (jedynie konta bilansowe). Zorganizowane są one jako osobna księga, nie powiązana z innymi księgami (podobnie jak na poziomie lokalnym – por. pkt 1 powyżej). W wyniku tego, przychody z tytułu ceł i podatków na poziomie krajowym nie są wykazywane w

żadnych sprawozdaniach finansowych. Jest to ogromna luka jeśli chodzi o sprawozdawczość finansową prowadzoną według zasady memoriałowej.

220. Podobna sytuacja ma miejsce w odniesieniu do funduszy europejskich. W momencie otrzymania, ujmowane są w sprawozdaniach finansowych JST jako przychód. Jednak, kiedy otrzymywane są przez państwową jednostkę budżetową (około 78 mld PLN w 2015 r.) nie są ujmowane jako przychody państwa.

Identyfikacja transakcji niehandlowych

221. RMF, dla potrzeb sprawozdania z wyniku finansowego, wymaga od jednostek odrębnego wykazania:

- a. Przychodów z tytułu dochodów budżetowych, w tym przychodów z tytułu dochodów budżetowych związanych bezpośrednio z podstawową działalnością jednostki, w szczególności dochodów, do których zalicza się podatki, składki, opłaty, inne dochody budżetu państwa, jednostek samorządu terytorialnego oraz innych jednostek, należne na podstawie odrębnych ustaw lub umów międzynarodowych.
- b. Dotacji otrzymanych z budżetu jednostki samorządu terytorialnego oraz innych środków na finansowanie działalności podstawowej samorządowych zakładów budżetowych, oraz środków pieniężnych przeznaczonych na inwestycje (rozumiane jako środki trwałe w budowie); zakres ekonomiczny w zakresie dotacji jest ograniczony do samorządowych zakładów budżetowych i nie obejmuje wszystkich dotacji jakie mogą otrzymywać inne jednostki stosujące rozporządzenie.
- c. Innych przychodów operacyjnych: przychodów niezwiązanych bezpośrednio z podstawową działalnością jednostki, w szczególności odpisane przedawnione zobowiązania, otrzymane odszkodowania, kary, nieodpłatnie otrzymane, w tym w drodze darowizny, aktywa umarzone jednorazowo, rzeczowe aktywa obrotowe, etc.

W dniu zakończenia okresu sprawozdawczego, zagregowane salda wszystkich wyżej opisanych zespołów kont odnoszone są na wynik operacyjny jednostki.

222. W ten sposób, polskie przepisy identyfikują transakcje o charakterze niehandlowym odpowiadające zapisom MSRSP 23.7 w zakresie RMF, ale nie w UoR.

Ujmowanie i wycena

223. Według UoR, niezależnie od charakteru transakcji (handlowa czy niehandlowa,) aby rozpoznać składnik aktywów musi być spełniona definicja aktywów. Aktywa to kontrolowane przez jednostkę zasoby majątkowe o wiarygodnie określonej wartości, powstałe w wyniku przeszłych zdarzeń, które spowodują w przyszłości wpływ do jednostki korzyści ekonomicznych. Jest to zgodne z MSRSP 23.31. Niemniej, UoR praktycznie nie ma znaczenia w odniesieniu do tej tematyki (zob. opis powyżej).

224. Jeśli chodzi o wykazywanie zobowiązań, UoR definiuje zobowiązania jako wynikający z przeszłych zdarzeń obowiązek wykonania świadczeń o wiarygodnie określonej wartości, które spowodują wykorzystanie już posiadanych lub przyszłych aktywów jednostki. Jednakże, w przypadku transakcji niehandlowych JSFP nie rozpoznają zobowiązania, czasami traktują je jako korektę przychodów. Nie jest to zgodne z MSRSP 23.50.
225. Zobowiązania wycenia się na dzień bilansowy w kwocie wymagającej zapłaty, przy czym zobowiązania finansowe mogą być wyceniane według skorygowanej ceny nabycia, a jeżeli jednostka przeznacza je do sprzedaży w okresie do 3 miesięcy, to według wartości rynkowej lub inaczej określonej wartości godziwej. Nie jest to zgodne z MSRSP 23.57, który wymaga, by kwota ujmowanego zobowiązania stanowiła najbardziej właściwy szacunek nakładów niezbędnych do wypełnienia obecnego obowiązku na dzień bilansowy.

Podatki

226. Ani UoR, ani RMF nie regulują ujęcia przychodów podatkowych.
227. Moment ujęcia przychodu określony jest w Ordynacji Podatkowej. Zobowiązanie podatkowe (przychód) powstaje z dniem:
- zaistnienia zdarzenia, z którym ustawa podatkowa wiąże powstanie takiego zobowiązania;
 - doręczenia decyzji organu podatkowego, ustalającej wysokość tego zobowiązania.
- Byłoby to zgodne z MSRSP 23.59, jednak pozostaje poza uzgodnionym zakresem niniejszej pracy.

Ujawnienia

228. Jeśli chodzi o ujawnienia, ponieważ RMF wymaga ich tylko w bardzo ograniczonym zakresie, wymogi MSRSP 23.106 nie byłyby spełnione.
229. **Podsumowując, polskie przepisy rachunkowości sektora publicznego nie są zgodne z MSRSP 23, ponieważ znaczne kwoty dochodów z tytułu ceł i podatków (pobieranych przez jednostki podległe MF) nie są wykazywane w sprawozdaniach finansowych a jedynie w sprawozdaniach z realizacji budżetu. To samo dotyczy środków bezzwrotnych z UE. Ponadto, istnieją liczne rozbieżności jeżeli chodzi o wymogi w zakresie ujmowania i wyceny, między innymi:**
- Brak wymogu wyceny składnika aktywów w wartości godziwej przy początkowym ujęciu
 - Brak wymogu ujmowania jako przychodu wpływu zasobów z tytułu transakcji niehandlowych, wykazanych jako aktywa

- Nie ma wymogu, by kiedy jednostka reguluje obecny obowiązek dotyczący zobowiązania, jednostka zobowiązana była do zmniejszenia wartości bilansowej ujętego zobowiązania i ujęcia przychodu w kwocie równej kwocie tego zmniejszenia
- Nie ma wymogu ujmowania i wyceny obecnego obowiązku z tytułu transakcji o charakterze niehandlowym spełniającej definicję zobowiązania
- Nie ma regulacji dotyczących ujmowania i ujawniania przychodów z tytułu usług w naturze

Niemniej, podatki pobierane przez JST są ujmowane w momencie zaistnienia zdarzenia podatkowego i jeśli spełnione są kryteria rozpoznania składnika aktywów.

MSRSP 24 Prezentacja informacji o budżecie w sprawozdaniach finansowych

230. MSRSP 24 Prezentacja informacji o budżecie w sprawozdaniach finansowych nie został przyjęty jako standard krajowy a polskie przepisy rachunkowości sektora publicznego nie odnoszą się do tej kwestii bezpośrednio, jednak zarówno jednostki budżetowe sektora rządowego i samorządowego, jak też JST sporządzają sprawozdania z realizacji budżetu²¹ zgodnie z krajową metodologią kasową, odrębne od sprawozdań finansowych sporządzanych w oparciu o polskie przepisy rachunkowości sektora publicznego. Przepisy regulujące sprawozdawczość budżetową nie wymagają publikacji odrębnych sprawozdań przez każdą jednostkę sprawozdawczą.
231. Śródkresowe sprawozdania z realizacji budżetu państwa obejmują główne agregaty przychodów i wydatków i zwykle publikowane są na stronie internetowej Ministerstwa Finansów w ciągu 1 lub 2 miesięcy od zakończenia każdego kwartału kalendarzowego. Roczne sprawozdania z realizacji budżetu państwa i budżetów na poziomie JST sporządzane są w ciągu sześciu miesięcy od zakończenia roku kalendarzowego i również publikowane na stronie internetowej Ministerstwa Finansów. Roczne sprawozdanie z realizacji budżetu sektora rządowego i samorządowego podlega badaniu przez Najwyższą Izbę Kontroli (NIK); zagregowane sprawozdania z realizacji budżetów JST podlegają badaniu przez Regionalne Izby Obrachunkowe (RIO) w ciągu 6 miesięcy od zakończenia roku fiskalnego. Zarówno skonsolidowane roczne sprawozdania z realizacji budżetu sektora rządowego i samorządowego, jak i zagregowane sprawozdania z realizacji budżetów JST przedstawiane są w parlamencie w celu uzyskania absolutorium. Roczne sprawozdanie z realizacji budżetu

²¹ Termin *sprawozdanie z realizacji budżetu* stosowany jest w niniejszym raporcie na określenie sprawozdań z realizacji budżetu państwa, w odróżnieniu od sprawozdań finansowych sporządzanych w oparciu o polskie przepisy rachunkowości sektora publicznego. Format, treść i częstotliwość sporządzania sprawozdań z realizacji budżetu określone są w Rozporządzeniu Ministra Finansów z dn. 16 stycznia 2014 o sprawozdawczości budżetowej (Dz.U.2014.119)

sektora rządowego i samorządowego zawiera skonsolidowane, kompleksowe informacje odnośnie przychodów i wydatków według zasady kasowej, a także ich porównanie z kwotami planowanymi w oryginalnym i znowelizowanym budżecie, zarówno w formacie liczbowym jak i opisowym. Roczne sprawozdanie z realizacji budżetu nie obejmuje bilansu, nie zawiera informacji o aktywach niefinansowych ani o saldach rachunków bankowych, zawiera jednak rozproszone informacje odnośnie zobowiązań finansowych (np. kwoty zobowiązań i zadłużenia, zobowiązania warunkowe wynikające z udzielonych gwarancji) i należności. Zarówno sprawozdania z realizacji budżetu jak i sprawozdania finansowe sporządzane w oparciu o polskie przepisy rachunkowości sektora publicznego sporządzane są w oparciu o informacje z systemów księgowych JSFP.

232. MSRSP 24 stosuje się do jednostek sektora publicznego, które mają obowiązek lub możliwość publikacji zatwierdzonych budżetów i wymaga prezentacji porównania: pierwotnych i końcowych kwot budżetu; kwot rzeczywistych w ujęciu porównywalnym; oraz opisu istotnych różnic pomiędzy tymi trzema wartościami, w formie tekstowej. MSRSP 24 wymaga również, by porównania te były prezentowane albo w odrębnej kolumnie w sprawozdaniach finansowych sporządzonych zgodnie z przepisami rachunkowości sektora publicznego, albo w odrębnym sprawozdaniu finansowym ("Porównanie pomiędzy kwotami planowanymi w budżecie a kwotami rzeczywistymi") stanowiącym element zestawu sprawozdań finansowych sporządzanych zgodnie z przepisami rachunkowości sektora publicznego. Pierwsza opcja ma zastosowanie w sytuacji, kiedy budżety sporządzane są w formie porównywalnej, a druga kiedy tak nie jest. Polskie przepisy rachunkowości sektora publicznego nie są zgodne z MSRSP 24 ponieważ nie przewidują włączania do sprawozdań informacji o realizacji budżetu. Niemniej, zasady sprawozdawczości realizacji budżetu są zgodne z MSRSP 24.
233. **Ramy sprawozdawczości finansowej polskiego sektora finansów publicznych zdefiniowane na potrzeby niniejszego raportu nie są zgodne z MSRSP24. Niemniej zasady sprawozdawczości realizacji budżetu, zgodne są z wymogami MSRSP 24, ponieważ obejmują również sprawozdanie porównujące kwoty budżetowe z rzeczywistymi.**

MSRSP 25 Świadczenia pracownicze

234. MSRSP 25 świadczenia pracownicze nie został przyjęty jako standard krajowy. Polskie przepisy rachunkowości sektora publicznego regulują jednak tę kwestię w UoR i RMF w zakresie opisanym poniżej.
235. UoR reguluje kwestię tworzenia rozliczeń międzyokresowych kosztów biernych (prezentowanych jako rezerwy w bilansie) na przyszłe świadczenia na rzecz pracowników, w tym świadczenia emerytalne. Jednakże, RMF stanowi, iż jednostki objęte zakresem rozporządzenia nie dokonują biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów wynikających

z obowiązku wykonania przyszłych świadczeń na rzecz pracowników, w tym świadczeń emerytalnych. A zatem, RMF zwalnia JSFP stosujące to rozporządzenie (czyli jednostki samorządu terytorialnego, jednostki budżetowe i samorządowe zakłady budżetowe) ze stosowania regulacji UoR.

Krótkoterminowe świadczenia pracownicze

236. Zob. powyżej. UoR reguluje kwestię tworzenia rozliczeń międzyokresowych kosztów biernych na przyszłe świadczenia na rzecz pracowników, w tym świadczenia emerytalne. W tym celu w bilansie ujmuje się rezerwę, ponieważ wysokość świadczenia obarczona jest niepewnością. Z regulacji tej zwolnione są JSFP stosujące RMF.
237. Natomiast, brak jest regulacji, które wprost odnoszą się do zasad ujmowania i wyceniania krótkoterminowych świadczeń pracowniczych. W konsekwencji, ich ujęcie wynika z ogólnej zasady rozpoznawania kosztów – w księgach rachunkowych jednostki należy ująć wszystkie osiągnięte, przypadające na jej rzecz przychody i obciążające ją koszty związane z tymi przychodami dotyczące danego roku obrotowego, niezależnie od terminu ich zapłaty. W efekcie, koszty takie jak: wynagrodzenia, składki na ubezpieczenia społeczne, płatny urlop wypoczynkowy, płatne zwolnienie chorobowe, wypłaty z zysku i premie, opieka medyczna, mieszkania służbowe, samochody i inne nieodpłatnie przekazywane lub subsydiowane towary lub usługi powinny być ujęte w okresie, w którym pracownik świadczył pracę. Niemniej jednostki podlegające RMF, z uwagi na specyficzne zwolnienie, zawarte w rozporządzeniu, wykazują tylko te świadczenia pracownicze, które stanowią bieżące zobowiązania (zwykle ewidencjonowane w miesięcznej liście płac) ignorując te, które na dzień bilansowy powinny być wykazane jako rozliczenia międzyokresowe lub rezerwy. Takie rozliczenia międzyokresowe i rezerwy z tytułu krótkoterminowych świadczeń pracowniczych zwykle są nieznaczące, można więc uznać, że polskie przepisy rachunkowości sektora publicznego są ogólnie zgodne z MSRSP 25.13.

Świadczenia po okresie zatrudnienia

238. W polskich przepisach nie ma rozróżnienia pomiędzy programami określonych składek i programami określonych świadczeń, a zatem żaden z zapisów MSRSP 25 dotyczących tej kwestii nie jest spełniony.

Inne długoterminowe świadczenia pracownicze

239. Brak szczegółowych uregulowań wymagających, by inne długoterminowe świadczenia pracownicze ujmowane były jako zobowiązanie w kwocie netto równej: (a) wartości bieżącej zobowiązania z tytułu określonych świadczeń; minus (b) wartość godziwa ewentualnych aktywów programu jak stanowi MSRSP 25.150. Istnieje tylko ogólny wymóg UoR by ująć

zobowiązania wynikające z obowiązku wykonania, związanych z bieżącą działalnością, przyszłych świadczeń na rzecz pracowników, w tym świadczeń emerytalnych w wysokości prawdopodobnych zobowiązań przypadających na bieżący okres sprawozdawczy. W związku z tym, w podstawowym zakresie wymagań odnośnie ujmowania przepisy polskie zgodne są z MSRSP 25.150. JSFP stosujące RMF zwolnione są z tego wymogu.

240. **Polskie przepisy rachunkowości sektora publicznego są tylko w ograniczonym zakresie zbieżne z MSRSP 25. Krótkoterminowe świadczenia pracownicze traktowane są jak każdy inny rodzaj wydatków, i w związku z tym wykazywane są w okresie, w którym pracownik świadczył pracę, jako koszt i zobowiązanie (bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów) pomniejszone o kwoty już wypłacone. Jednostki podlegające RMF zwolnione są z wykazywania tych świadczeń pracowniczych, które na dzień bilansowy byłyby prezentowane jako rozliczenia międzyokresowe lub rezerwy – dotyczy to zarówno świadczeń krótkoterminowych jak i długoterminowych. W przypadku jednostek stosujących tylko UoR, istnieje wymóg wykazywania zobowiązań z tytułu innych długoterminowych świadczeń pracowniczych. Natomiast rachunkowość świadczeń po okresie zatrudnienia nie jest regulowana w ogóle.**

MSRSP 26 Utrata wartości aktywów generujących środki pieniężne

241. MSRSP 26 Utrata wartości aktywów generujących środki pieniężne nie został przyjęty jako standard krajowy. Niemniej, polskie przepisy rachunkowości sektora publicznego regulują tę kwestię w UoR w zakresie opisanym poniżej. Jednostki podlegające również RMF nie podlegają żadnym zobowiązaniom czy zwolnieniom w porównaniu do podejścia przedstawionego w UoR.
242. W polskich przepisach rachunkowości sektora publicznego nie ma definicji *aktywów generujących środki pieniężne* i *aktywów nie generujących środków pieniężnych*, jak ma to miejsce w MSRSP 26.14, który definiuje aktywa generujące środki pieniężne jako definiuje aktywa generujące środki pieniężne jako aktywa których głównym celem jest generowanie zwrotów handlowych a aktywa nie generujące środków pieniężnych jako wszystkie pozostałe aktywa.
243. UoR definiuje utratę wartości w następujący sposób: trwała utrata wartości zachodzi wtedy, gdy istnieje duże prawdopodobieństwo, że kontrolowany przez jednostkę składnik aktywów nie przyniesie w przyszłości w znaczącej części lub w całości przewidywanych korzyści ekonomicznych. Choć sformułowania są inne, istota definicji jest zgodna z MSRSP 26.20.
244. UoR w ogóle nie posługuje się takimi pojęciami jak wartość odzyskiwalna, wartość godziwa minus koszty sprzedaży czy wartość użytkowa. Natomiast, swego rodzaju odpowiednikiem wartości odzyskiwalnej może być cena sprzedaży netto, a w przypadku jej braku w inny sposób ustalona wartość godziwa. W związku z tym, nie ma zgodności z MSRSP 26.13, który

definiuje wartość odzyskiwalną jako równą wartości godziwej pomniejszonej o koszty doprowadzenia do sprzedaży lub wartości użytkowej składnika aktywów lub ośrodka wypracowującego środki pieniężne.

245. Brak jest jednoznacznych uregulowań, które wymagałyby przeprowadzania na każdy dzień sprawozdawczy oceny, czy istnieją jakiekolwiek przesłanki wskazujące na to, że mogła nastąpić utrata wartości któregoś ze składników aktywów, z jednym wyjątkiem – UoR wymaga, aby odpisu z tytułu trwałej utraty wartości inwestycji zaliczonych do aktywów trwałych dokonywać nie później niż na koniec okresu sprawozdawczego. Choć w przepisie tym nie ma mowy o analizie przesłanek, to jednak dokonanie odpisu bez takiej analizy wydaje się mało prawdopodobne. W związku z tym, wymogi MSRSP 26.22 i 26.23 są częściowo spełnione.
246. Nie ma wymogu oceny przesłanek wskazujących na to, że mogła nastąpić utrata wartości któregoś ze składników aktywów w oparciu zarówno o wewnętrzne jak i zewnętrzne źródła informacji. W związku z tym, wymogi MSRSP 26.25 nie są spełnione.
247. UoR nie posługuje się wyceną wg wartości godziwej pomniejszonej o koszty doprowadzenia do sprzedaży, tylko ceną sprzedaży netto (art. 28 ust. 7). Ta zaś jest zdefiniowana jako możliwa do uzyskania na dzień bilansowy cena sprzedaży składnika aktywów, bez podatku od towarów i usług i podatku akcyzowego, pomniejszona o rabaty, opusty i inne podobne zmniejszenia oraz koszty związane z przystosowaniem składnika aktywów do sprzedaży i dokonaniem tej sprzedaży, a powiększona o należną dotację przedmiotową. Jest to zgodne z MSRSP 26.38, który mówi, że najlepszym źródłem ustalania wartości godziwej pomniejszonej o koszty doprowadzenia do sprzedaży danego składnika aktywów jest ważna umowa sprzedaży zawarta na warunkach rynkowych, pomiędzy zainteresowanymi i dobrze poinformowanymi stronami transakcji, po uwzględnieniu kosztów krańcowych, które mogą być przypisane bezpośrednio do czynności zbycia danego składnika aktywów.
248. Ponieważ polskie przepisy nie zawierają definicji wartości użytkowej, nie ma również wymogu (zawartego w MSRSP 26.43) uwzględnienia poniższych elementów przy wyliczaniu wartości użytkowej składnika aktywów: (a) szacunkową prognozę przyszłych przepływów pieniężnych, które, zgodnie z oczekiwaniami, jednostka może uzyskać z tytułu danego składnika aktywów; (b) oczekiwania dotyczące ewentualnych zmian kwot lub terminów wystąpienia powyższych przyszłych przepływów pieniężnych; (c) wartość pieniądza w czasie odzwierciedlona przez bieżącą stopę rynkową wolną od ryzyka; (d) cenę uwzględniającą niepewność nieodłącznie związaną z danym składnikiem aktywów; oraz (e) inne czynniki, takie jak brak płynności, które uczestnik rynku może odzwierciedlić w wycenie wartości przyszłych przepływów pieniężnych, których uzyskania jednostka oczekuje z danego składnika aktywów.
249. Szacunki przyszłych przepływów pieniężnych nie są sporządzane na okres maksymalnie pięciu lat jak wymaga tego MSRSP 26.46 i nie ma regulacji dotyczących definiowania stopy

dyskontowej jako stopy przed opodatkowaniem, która odzwierciedla bieżącą rynkową ocenę: (a) wartości pieniądza w czasie; oraz (b) ryzyka wiążącego się z danym składnikiem aktywów, o które szacunki przyszłych przepływów pieniężnych nie zostały jeszcze skorygowane, jak wymaga tego MSRSP 26.68.

250. Odpisy aktualizacyjne z tytułu środków trwałych, środków trwałych w budowie oraz WNiP a także zapasów ujmuje się w ciężar bieżącego wyniku (specyficznie w ciężar pozostałych kosztów operacyjnych), chyba, że istnieje kapitał z aktualizacji wyceny; w takiej sytuacji najpierw pomniejszany jest kapitał z aktualizacji wyceny i dopiero pozostałe kwoty odnoszone są na wynik. Jest to częściowo zgodne z MSRSP 26.72, który wymaga by odpis aktualizacyjny od razu ujmowane były w wyniku.
251. Niemniej, nie ma regulacji zgodnych z MSRSP 26.77 dotyczących ustalania wartości odzyskiwalnej w oparciu o wartość odzyskiwalną ośrodka wypracowującego środki pieniężne, do którego należy dany składnik aktywów przy braku możliwości ustalenia wartości odzyskiwalnej pojedynczego składnika aktywów.
252. Choć zmiany wartości szacunkowych nie są wspomniane bezpośrednio, UoR mówi, że w przypadku ustania przyczyny, dla której dokonano odpisu aktualizującego wartość aktywów, w tym również odpisu z tytułu trwałej utraty wartości, równowartość całości lub odpowiedniej części uprzednio dokonanego odpisu aktualizującego zwiększa wartość danego składnika aktywów i podlega zaliczeniu do przychodów. Jest to zgodne z MSRSP 21.103. Nie ma regulacji nakazujących by odwrócenie odpisu aktualizacyjnego ograniczone było do wartości bilansowej, jak wymaga MSRSP 26.106.
253. UoR, jak również RMF, tylko w ograniczonym stopniu odzwierciedlają wymagania w zakresie ujawnień opisane w MSRSP 26.114 do 26.124. UoR wymaga podania w informacji dodatkowej następujących informacji:
- wysokość i wyjaśnienie przyczyn odpisów aktualizujących środki trwałe,
 - wysokość odpisów aktualizujących wartość zapasów.

RMF wymaga ujawnienia pod bilansem następujących informacji:

- odpisy aktualizujące środki trwałe,
 - odpisy aktualizujące środki trwałe w budowie,
 - odpisy aktualizujące wartości niematerialne i prawne.
254. **Polskie przepisy rachunkowości sektora publicznego są ogólnie zgodne z MSRSP 26, ponieważ podstawowe kwestie, takie jak definicje utraty wartości i wartości godziwej są uwzględnione, a odpisy aktualizacyjne muszą być wykazywane na koniec każdego okresu sprawozdawczego. Niemniej, brakuje rozróżnienia na aktywa generujące środki pieniężne i aktywa takich środków nie generujące. Nie ma również obowiązku oceny przesłanek wskazujących na to, że mogła nastąpić utrata wartości któregoś ze składników aktywów,**

za wyjątkiem inwestycji długoterminowych, nie ma też konieczności uwzględnienia zarówno wewnętrznych jak i zewnętrznych źródeł informacji w tym zakresie. Ponadto nie ma wytycznych odnośnie metod wyliczenia wartości użytkowej ani wymogu ograniczenia odwrócenia odpisu aktualizacyjnego do wartości bilansowej, jaka zostałaby ustalona jeśli w odniesieniu do tego składnika aktywów w ogóle nie byłby ujmowany odpis aktualizujący. Nie ma również wymogów w zakresie ujawnień, za wyjątkiem łącznej kwoty odpisów aktualizacyjnych dla określonych typów aktywów.

MSRSP 27 Rolnictwo

255. MSRSP 27 Rolnictwo nie został przyjęty jako standard krajowy. Polskie przepisy rachunkowości sektora publicznego regulują tę kwestię tylko w ograniczonym zakresie.
256. W UoR brak jest szczegółowych wytycznych dotyczących działalności rolniczej, a w szczególności wyceny aktywów biologicznych i produktów rolniczych. Jedyna regulacja związana z tą tematyką, to wskazanie, iż inwentarz żywy zaliczany jest do środków trwałych, przy czym inwentarz żywy w samej UoR ani wydanych na jej podstawie aktach wykonawczych nie został zdefiniowany. Według Klasyfikacji Środków Trwałych (KŚT) stosowanej na potrzeby podatkowe, inwentarz żywy obejmuje: zwierzęta domowe, zwierzęta gospodarskie, zwierzęta cyrkowe, zwierzęta w ogrodach zoologicznych i pozostały inwentarz żywy. Wydaje się to odbiegać od MSRSP 27, który wyraźnie wyłącza zwierzęta utrzymywane w celach innych niż produkcja rolna. W związku z tym, MSRSP 27 wyłącza zwierzęta trzymane dla celów rozrywkowych, edukacyjnych (np. zwierzęta w zoo), badawczych lub bezpieczeństwa (np. psy policyjne). Z drugiej strony, MSRSP 27 obejmuje również rośliny, nie tylko zwierzęta. W Aneksie 2 podano, dla celów informacyjnych, spis głównych wymogów MSRSP 27, które musiałyby być wprowadzone do polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego dla osiągnięcia zgodności z MSRSP 27.
257. W przypadku inwentarza żywego spełniającego kryteria definicyjne środka trwałego (tj. użytkowany przez czas dłuższy niż rok i wykorzystywany na własne potrzeby jednostki) należy stosować zasady wyceny i ujawnień przewidziane dla środków trwałych (patrz komentarze do MSRSP 17). Pozostały inwentarz żywy będzie traktowany jako aktywa obrotowe (patrz komentarze do MSRSP 12).
258. **Polskie przepisy rachunkowości sektora publicznego nie są zgodne z MSRSP 27, ponieważ jest w nich bardzo mało wytycznych odnośnie rachunkowości rolnictwa.**

MSRSP 28 Instrumenty finansowe: prezentacja

259. MSRSP 28 Instrumenty finansowe: prezentacja nie został przyjęty jako standard krajowy. Niemniej, polskie przepisy rachunkowości sektora publicznego regulują tę kwestię w UoR w zakresie opisanym poniżej.
260. Definicje instrumentu finansowego, instrumentu kapitałowego, składnika aktywów finansowych, zobowiązania finansowego zawarte w UoR są bardzo zbliżone do definicji wg MSRSP 28 i brzmią następująco:
- a. instrument finansowy – rozumie się przez to kontrakt, który powoduje powstanie aktywów finansowych u jednej ze stron i zobowiązania finansowego albo instrumentu kapitałowego u drugiej ze stron pod warunkiem, że z kontraktu zawartego między dwiema lub więcej stronami jednoznacznie wynikają skutki gospodarcze, bez względu na to, czy wykonanie praw lub zobowiązań wynikających z kontraktu ma charakter bezwarunkowy albo warunkowy;
 - b. aktywa finansowe – rozumie się przez to aktywa pieniężne, instrumenty kapitałowe wyemitowane przez inne jednostki, a także wynikające z kontraktu prawo do otrzymania aktywów pieniężnych lub prawo do wymiany instrumentów finansowych z inną jednostką na korzystnych warunkach;
 - c. instrument kapitałowy – rozumie się przez to kontrakt, z których wynika prawo do majątku jednostki, pozostałego po zaspokojeniu lub zabezpieczeniu wszystkich wierzycieli, a także zobowiązanie się jednostki do wyemitowania lub dostarczenia własnych instrumentów kapitałowych, a w szczególności udziały, opcje na akcje własne lub warranty;
 - d. zobowiązanie finansowe – rozumie się przez to zobowiązanie jednostki do wydania aktywów finansowych albo do wymiany instrumentu finansowego z inną jednostką, na niekorzystnych warunkach.

Różnice są następujące:

- a. definicja instrumentu kapitałowego wg UoR jest bardziej szczegółowa; przez instrumenty kapitałowe rozumie się kontrakty, z których wynika prawo do majątku jednostki, pozostałego po zaspokojeniu lub zabezpieczeniu wszystkich wierzycieli, a także zobowiązanie się jednostki do wyemitowania lub dostarczenia własnych instrumentów kapitałowych, a w szczególności udziały, opcje na akcje własne lub warranty;
- b. definicja zobowiązania finansowego wg UoR pomija „kontrakty, które będą rozliczone lub mogą być rozliczone we własnych instrumentach kapitałowych jednostki (z uwzględnieniem warunków opisanych w MSRSP 28.9);
- c. w UoR brak jest definicji instrumentu podlegającego wykupowi (ang. puttable instrument).

261. UoR nie wymaga, by w momencie początkowego ujęcia dany instrument lub jego części składowe zaliczane były do zobowiązań finansowych, aktywów finansowych lub do instrumentów kapitałowych, zgodnie z treścią ekonomiczną ustaleń umownych oraz definicjami. Jednakże, ustawa zawiera odrębne definicje dla poszczególnych instrumentów finansowych a także wymaga stosowania zasady przewagi treści ekonomicznej nad formą. W efekcie, przepisy te zapewniają podejście zgodne z MSRSP 28.13.
262. Na dzień zawarcia kontraktu emitent lub wystawca instrumentu finansowego wprowadza do ksiąg rachunkowych wyemitowany lub wystawiony przez siebie instrument, a także składniki tego instrumentu, odpowiednio zakwalifikowane do kapitałów (funduszy) własnych jako instrumenty kapitałowe bądź do zobowiązań krótkoterminowych lub długoterminowych również wtedy, gdy składnik mający charakter zobowiązania nie jest zobowiązaniem finansowym. Przepis ten jest bardziej ogólnie sformułowany niż MSRSP 28.33, niemniej jednak wymaga odpowiedniej klasyfikacji wystawionego instrumentu do kapitałów własnych bądź zobowiązań.
263. Wszelkie zyski bądź straty na transakcjach zbycia bądź umorzenia przez jednostkę własnych akcji/udziałów ujmowane są poprzez kapitał własny. W przypadku jednostek sporządzających sprawozdanie finansowe zgodnie z UoR, udziały (akcje) własne prezentowane są jako odrębna pozycja (wielkość ujemna) w ramach kapitału (funduszu) własnego. W przypadku jednostek sporządzających sprawozdanie finansowe zgodnie z RMF brak jest analogicznych wymogów z tego względu, że jednostki te nie emitują udziałów bądź akcji. Podsumowując, powyższe przepisy gwarantują podejście zgodne z MSRSP 28.38.
264. Różnice z przeszacowania wartości instrumentu finansowego, a także osiągnięte przychody lub poniesione koszty stosownie do kwalifikacji instrumentu finansowego, wpływają odpowiednio na wynik finansowy lub kapitał (fundusz) z aktualizacji wyceny. Jednak na kapitał (fundusz) z aktualizacji wyceny mogą być odnoszone jedynie zyski lub straty związane z przeszacowaniem długoterminowych aktywów finansowych jeśli jednostka wybierze metodę wartości przeszacowanej do ceny rynkowej. Podejście takie jest zgodne z MSRSP 29.
265. Ponadto, wynik operacji finansowych stanowi różnicę między przychodami finansowymi, w szczególności z tytułu dywidend (udziałów w zyskach), odsetek, zysków ze zbycia oraz aktualizacji wartości inwestycji, nadwyżki dodatnich różnic kursowych nad ujemnymi, a kosztami finansowymi, w szczególności z tytułu odsetek, strat ze zbycia oraz aktualizacji wartości inwestycji, nadwyżki ujemnych różnic kursowych nad dodatnimi, z wyjątkiem odsetek, prowizji, dodatnich i ujemnych różnic kursowych kapitalizowanych w ramach ceny nabycia/kosztu wytworzenia środków trwałych i zapasów. Podsumowując, powyższe przepisy zapewniają zgodność z MSRSP 28.40.
266. Aktywa finansowe i zobowiązania finansowe wykazuje się w bilansie w kwocie netto po kompensacie, jeżeli jednostka ma bezwarunkowe prawo do kompensaty aktywów i zobowiązań danego rodzaju i zamierza je rozliczyć w kwocie netto albo jednocześnie wydać

składnik aktywów finansowych i rozliczyć zobowiązanie finansowe. Podejście to jest zgodne z MSRSP 28.47. Niemniej, nie ma ono formalnie zastosowania w JST i ich związkach oraz w państwowych i samorządowych jednostkach budżetowych i samorządowych zakładach budżetowych.

267. **Polskie przepisy rachunkowości sektora publicznego są zasadniczo zgodne z MSRSP 28, ponieważ zawierają podstawowe definicje instrumentów finansowych, a zasady początkowego ujęcia spełniają wymóg klasyfikowania instrumentów finansowych jako zobowiązań, aktywów lub instrumentów kapitałowych. Akcje lub udziały własne odejmowane są od kapitału. Odsetki, dywidendy, zyski lub straty związane z instrumentami finansowymi i ich komponentami składowymi wykazywane są jako dochody lub koszty w wyniku finansowym. W przypadku jednostek sporządzających sprawozdania finansowe zgodnie z UoR, możliwe jest kompensowanie aktywów i zobowiązań. Niemniej, nie ma możliwości kompensowania w przypadku JST, jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych, nie ma też definicji instrumentu podlegającego wykupowi (puttable instrument).**

MSRSP 29 Instrumenty finansowe: ujmowanie i wycena

268. MSRSP 29 Instrumenty finansowe: ujmowanie i wycena nie został przyjęty jako standard krajowy. Niemniej, polskie przepisy rachunkowości sektora publicznego regulują tę kwestię w UoR w zakresie opisanym poniżej. Jednostki podlegające dodatkowo RMF w zakresie kwestii regulowanych przez MSRSP 29 nie podlegają zobowiązaniom ani zwolnieniom innym niż podejście przewidziane przez UoR.
269. Spośród pozycji podanych w MSRSP 29.10 (czyli: instrumentów pochodnych; czterech kategorii instrumentów finansowych; umów gwarancji finansowych; pięciu metod ujmowania i wyceny; definicji dotyczących rachunkowości zabezpieczeń), w UoR zdefiniowana jest tylko metoda wyceny wg skorygowanej ceny nabycia, która jest odpowiednikiem metody zamortyzowanego kosztu.
270. Brak jest w UoR jednoznacznego przepisu, który dotyczyłby kryteriów ujmowania dla wszystkich rodzajów instrumentów finansowych. Niemniej, na dzień zawarcia kontraktu emitent lub wystawca instrumentu finansowego wprowadza do ksiąg rachunkowych wyemitowany lub wystawiony przez siebie instrument, a także składniki tego instrumentu, odpowiednio zakwalifikowane do kapitałów (funduszy) własnych jako instrumenty kapitałowe bądź do zobowiązań krótkoterminowych lub długoterminowych również wtedy, gdy składnik mający charakter zobowiązania nie jest zobowiązaniem finansowym. Z przepisu tego wynika, że kryterium koniecznym do ujęcia wystawionego instrumentu jest zawarcie kontraktu. Nabyte lub powstałe aktywa finansowe oraz inne inwestycje należy ująć w księgach rachunkowych na dzień ich nabycia albo powstania, według ceny nabycia albo ceny

zakupu, jeżeli koszty przeprowadzenia i rozliczenia transakcji nie są istotne. Regulacje te są zasadniczo zgodne z MSRSP 29.16.

271. Nie ma regulacji które odpowiadałyby zapisom MSRSP 29.40 mówiącym, że standaryzowaną transakcję kupna lub sprzedaży składnika aktywów finansowych ujmuje się lub wyłącza z bilansu na dzień zawarcia transakcji albo na dzień rozliczenia.
272. Nie ma regulacji które odpowiadałyby zapisom MSRSP 29.41 mówiącym, że jednostka wyłącza składnik aktywów finansowych z bilansu wtedy i tylko wtedy, gdy wygasają umowne prawa do przepływów pieniężnych ze składnika aktywów finansowych.
273. Brak jest odrębnych przepisów mówiących o początkowej wycenie zobowiązań finansowych. Zatem w tej sytuacji należy przyjąć zasadę wyceny dla zobowiązań ogółem: na dzień nabycia lub powstania ujmuje się w księgach rachunkowych nabyte lub powstałe należności i zobowiązania, w tym również z tytułu pożyczek – według wartości nominalnej. Jednocześnie, nabyte lub powstałe aktywa finansowe oraz inne inwestycje ujmuje się w księgach rachunkowych na dzień ich nabycia albo powstania, według ceny nabycia albo ceny zakupu, jeżeli koszty przeprowadzenia i rozliczenia transakcji nie są istotne. Powyższe przepisy tylko w znikomym stopniu pokrywają się z wymogami MSRSP 29. Potencjalna zgodność dotyczy wyceny aktywów finansowych, gdyż cena nabycia jest w większości przypadków najlepszym odzwierciedleniem wartości godziwej powiększonej o koszty transakcyjne.
274. UoR nie wprowadza analogicznych kategorii dla aktywów finansowych jak MSRSP 29.48, zgodnie z którym po początkowym ujęciu, jednostka wycenia aktywa finansowe, w tym instrumenty pochodne będące aktywami, w wartości godziwej, za wyjątkiem pożyczek i należności, które wycenia się według zamortyzowanego kosztu; inwestycji utrzymywanych do terminu wymagalności, które wycenia się według zamortyzowanego kosztu; oraz inwestycji. Zasady wyceny na dzień bilansowy dotyczą następujących rodzajów aktywów finansowych:
- a. udziały w jednostkach podporządkowanych (czyli w jednostkach zależnych, współzależnych i stowarzyszonych) zaliczone do aktywów trwałych – według zasad określonych poniżej w punkcie 2 lub metodą praw własności;
 - b. udziały w innych jednostkach niż podporządkowane oraz inwestycje zaliczone do aktywów trwałych inne niż nieruchomości inwestycyjne i WNiP:
 - (i) według ceny nabycia pomniejszonej o odpisy z tytułu trwałej utraty wartości; lub
 - (ii) według wartości godziwej lub
 - (iii) skorygowanej ceny nabycia – jeżeli dla danego składnika aktywów został określony termin wymagalności;
 - c. inwestycje krótkoterminowe:
 - (i) według ceny (wartości) rynkowej albo

- (ii) według ceny nabycia lub ceny (wartości) rynkowej, zależnie od tego, która z nich jest niższa, albo
 - (iii) według skorygowanej ceny nabycia – jeżeli dla danego składnika aktywów został określony termin wymagalności,
 - (iv) w inny sposób określonej wartości godziwej w przypadku inwestycji, dla których nie istnieje aktywny rynek;
- d. należności i udzielone pożyczki zaliczone do aktywów finansowych, mogą być wyceniane według skorygowanej ceny nabycia, a jeżeli jednostka przeznacza je do sprzedaży w okresie do 3 miesięcy, to według wartości rynkowej lub inaczej określonej wartości godziwej.

Wycena metodą skorygowanej ceny nabycia jest tożsama z metodą zamortyzowanego kosztu. Choć możliwe metody wyceny do pewnego stopnia pokrywają się z wymogami MSRSP 29, stosowana jest odmienna kategoryzacja aktywów finansowych kosztów i większe możliwości wyboru różnych metod wyceny.

275. Zobowiązania finansowe mogą być wyceniane według skorygowanej ceny nabycia, a jeżeli jednostka przeznacza je do sprzedaży w okresie do 3 miesięcy, to według wartości rynkowej lub inaczej określonej wartości godziwej. Biorąc pod uwagę fakt, że metoda skorygowanej ceny nabycia jest tożsama z metodą zamortyzowanego kosztu, a zobowiązania wyceniane wg wartości godziwej przez nadwyżkę lub deficyt obejmują zobowiązania przeznaczone do sprzedaży w krótkim okresie czasu, to można uznać, że przepisy UoR są w podstawowym zakresie zbieżne z MSRSP 29.49, który mówi, że po początkowym ujęciu jednostka wycenia wszystkie zobowiązania finansowe według zamortyzowanego kosztu z zastosowaniem metody efektywnej stopy procentowej, z wyjątkiem:

- a. zobowiązań finansowych wycenianych według wartości godziwej przez wynik finansowy
- b. zobowiązań finansowych powstałych w wyniku przeniesienia składnika aktywów finansowych, których nie kwalifikuje się do wyłączenia z bilansu, lub powstałych w wyniku zastosowania podejścia wynikającego z utrzymania zaangażowania
- c. umów gwarancji finansowych zgodnie z definicją podaną w pkt 2(a) (MSRSP29.10)
- d. zobowiązań do udzielenia pożyczki poniżej rynkowej stopy procentowej.

Różnica dotyczy głównie zobowiązań o których mowa w MSRSP 29.49 (iii) i (iv) które nie są uregulowane w UoR. Ponieważ nie ma szczegółowych uregulowań odnośnie wyceny pożyczek udzielanych poniżej rynkowej stopy procentowej, jednostki sektora finansów publicznych zazwyczaj ignorują fakt, że stopa procentowa jest korzystniejsza od rynkowej. W związku z tym naliczają odsetki według stopy nominalnej, według której została udzielona pożyczka, nie wykazując nominalnego lub efektywnego subsydiowania.

276. UoR zawiera definicję wartości godziwej, która jest zgodna z definicją stosowaną w MSRSP: *“Za wartość godziwą przyjmuje się kwotę, za jaką dany składnik aktywów mógłby zostać wymieniony, a zobowiązanie uregulowane na warunkach transakcji rynkowej, pomiędzy zainteresowanymi i dobrze poinformowanymi, niepowiązanymi ze sobą stronami.”* Ponadto, UoR zawiera następujące wytyczne dotyczące wartości godziwej instrumentów finansowych: *“Wartość godziwą instrumentów finansowych znajdujących się w obrocie na aktywnym rynku stanowi cena rynkowa pomniejszona o koszty związane z przeprowadzeniem transakcji, gdyby ich wysokość była znacząca. Cenę rynkową aktywów finansowych posiadanych przez jednostkę oraz zobowiązań finansowych, które jednostka zamierza zaciągnąć, stanowi zgłoszona na rynku bieżąca oferta kupna, natomiast cenę rynkową aktywów finansowych, które jednostka zamierza nabyć, oraz zaciągniętych zobowiązań finansowych stanowi zgłoszona na rynek bieżąca oferta sprzedaży.”* Niemniej jednak, powyższe regulacje są nieporównywalnie skromniejsze niż wytyczne zawarte w MSRSP 29.
277. Ze względu na różnice w kategoryzacji aktywów, nie ma wymogu odpowiadającego zapisom MSRSP 29.52, które wymagają aby jednostka nie dokonywała przekwalifikowania instrumentu pochodnego z kategorii wycenianych w wartości godziwej przez wynik finansowy po początkowym ujęciu.
278. Ze względu na wspomniane różnice, bardzo trudno jest udzielić jednoznacznej odpowiedzi w kontekście MSRSP 29.64 odnośnie zysków lub strat wynikających ze zmiany wartości godziwej składnika aktywów finansowych lub zobowiązania finansowego, niestanowiących części powiązania zabezpieczającego.
279. Jeśli chodzi o ocenę na każdy dzień bilansowy czy istnieją obiektywne dowody utraty wartości składnika aktywów finansowych lub grupy aktywów finansowych, zgodnie z MSRSP 29.67; 29.72; 29.75-76, UoR nakazuje dokonywanie odpisu wyrażającego trwałą utratę wartości inwestycji zaliczonych do aktywów trwałych nie później niż na koniec okresu sprawozdawczego. Jednakże, UoR nie zawiera już wytycznych odnośnie obiektywnych dowodów utraty wartości ani co do zasad wyliczania kwoty odpisu (w tym także ustalania wartości odzyskiwalnej), z wyjątkiem odpisów aktualizujących należności, w odniesieniu do których UoR podaje szczegółowe wytyczne. Zgodnie z nimi, wartość należności aktualizuje się uwzględniając stopień prawdopodobieństwa ich zapłaty, w odniesieniu do:
- należności od dłużników postawionych w stan likwidacji lub w stan upadłości;
 - należności od dłużników w przypadku oddalenia wniosku o ogłoszenie upadłości;
 - należności kwestionowanych przez dłużników oraz z których zapłatą dłużnik zalega, a według oceny sytuacji majątkowej i finansowej dłużnika spłata należności w umownej kwocie nie jest prawdopodobna – do wysokości niepokrytej gwarancją lub innym zabezpieczeniem należności;

- d. należności stanowiących równowartość kwot podwyższających należności, w stosunku do których uprzednio dokonano odpisu aktualizującego – w wysokości tych kwot, do czasu ich otrzymania lub odpisania;
- e. należności przeterminowanych lub nieprzeterminowanych o znacznym stopniu prawdopodobieństwa nieściągalności, w przypadkach uzasadnionych rodzajem prowadzonej działalności lub strukturą odbiorców – w wysokości wiarygodnie oszacowanej kwoty odpisu, w tym także ogólnego, na nieściągalne należności.

Odpisy aktualizujące wartość należności zalicza się odpowiednio do pozostałych kosztów operacyjnych lub do kosztów finansowych – zależnie od rodzaju należności, której dotyczy odpis aktualizacji.

W przypadku ustania przyczyny, dla której dokonano odpisu aktualizującego wartość aktywów, w tym również odpisu z tytułu trwałej utraty wartości, równowartość całości lub odpowiedniej części uprzednio dokonanego odpisu aktualizującego zwiększa wartość danego składnika aktywów i podlega zaliczeniu odpowiednio do pozostałych przychodów operacyjnych lub przychodów finansowych.

Podsumowując, choć można stwierdzić znaczące braki w uregulowaniach, to jednak w podstawowym zakresie wymogi UoR są zbieżne z MSRSP 29 – istnieje obowiązek dokonywania oceny i ujmowania odpisów aktualizujących. Jednocześnie przepisy nie są w pełni porównywalne, ze względu na odmienną kategoryzację aktywów stosowaną przez MSRSP 29.

280. Temat rachunkowości zabezpieczeń jest uregulowany w UoR w znikomym zakresie i ogranicza się do określenia warunków niezbędnych aby dany kontrakt mógł być uznany za instrument zabezpieczający. Kontrakty dotyczące instrumentów finansowych uznaje się za służące ograniczeniu ryzyka związanego z aktywami lub pasywami jednostki, tj. zabezpieczeniu tych aktywów lub pasywów, jeżeli co najmniej:

- a. przed zawarciem kontraktu ustalono jego cel oraz określono, które aktywa lub pasywa mają zostać za pomocą tego kontraktu zabezpieczone;
- b. zabezpieczający instrument finansowy będący przedmiotem kontraktu i zabezpieczane za jego pomocą aktywa lub pasywa charakteryzują się podobnymi cechami, a w szczególności wartością nominalną, datą zapadalności, wpływem zmian stopy procentowej albo kursu waluty;
- c. stopień pewności oczekiwań dotyczących przewidywanych w wyniku kontraktu przepływów środków pieniężnych jest znaczny.

281. **Polskie przepisy rachunkowości sektora publicznego są tylko częściowo zgodne z MSRSP 29, ponieważ spełnione są tylko bardzo podstawowe wymagania odnośnie ujmowania i wyceny instrumentów finansowych. Zobowiązania finansowe po początkowym ujęciu wyceniane są według kosztu zamortyzowanego, za wyjątkiem:**

- a. zobowiązań finansowych wycenianych według wartości godziwej przez wynik finansowy
- b. zobowiązań finansowych powstałych w wyniku przeniesienia składnika aktywów finansowych, których nie kwalifikuje się do wyłączenia z bilansu, lub powstałych w wyniku zastosowania podejścia wynikającego z utrzymania zaangażowania
- c. umów gwarancji finansowych)
- d. pożyczek udzielanych poniżej rynkowej stopy procentowej.

282. Zyski lub straty wynikające ze zmiany wartości godziwej składnika aktywów finansowych lub zobowiązania finansowego, niestanowiących części powiązania zabezpieczającego ujmowane są w rachunku zysków i strat w przypadku zobowiązań, natomiast w rachunku zysków i strat lub przez kapitał (fundusz) własny w przypadku aktywów. Na każdy dzień bilansowy jednostka ocenia, czy istnieją obiektywne dowody utraty wartości.

283. Niemniej jednak, oprócz definicji zamortyzowanego kosztu składnika aktywów lub zobowiązań finansowych, w polskich przepisach rachunkowości sektora publicznego nie ma innych definicji stanowiących odpowiednik definicji zawartych w MSRSP 29, np. definicji instrumentów pochodnych, czterech klasyfikacji instrumentów finansowych, umów gwarancji finansowych; nie ma definicji dotyczących ujmowania i wyceny ani też rachunkowości zabezpieczeń. Nie ma również regulacji dotyczących wyceny instrumentów finansowych w wartości godziwej i stosowane są różne zasady wyceny po ujęciu początkowym. Wreszcie, brak regulacji odnośnie usuwania instrumentów finansowych z bilansu.

MSRSP 30 instrumenty finansowe: ujawnianie informacji

284. MSRSP 30 instrumenty finansowe: ujawnianie informacji nie został przyjęty jako standard krajowy. Polskie przepisy rachunkowości sektora publicznego regulują ujawnianie informacji odnośnie instrumentów finansowych tylko w ograniczonym zakresie, a regulacje te dotyczą jedynie jednostek sporządzających sprawozdania finansowe zgodnie z UoR. Nie ma innych wytycznych dla jednostek sporządzających sprawozdania finansowe zgodnie z RMF.

285. Jednostki sporządzające sprawozdanie finansowe zgodnie z UoR są zobowiązane ujawnić w informacji dodatkowej następujące informacje:

- a. dane o odpisach aktualizujących wartość należności, ze wskazaniem stanu na początek roku obrotowego, zwiększeniach, wykorzystaniu, rozwiązaniu i stanie na koniec roku obrotowego;
- b. podział zobowiązań długoterminowych według pozycji bilansu o pozostałym od dnia bilansowego, przewidywanym umową, okresie spłat:

- (i) do 1 roku,
- (ii) powyżej 1 roku do 3 lat,
- (iii) powyżej 3 do 5 lat,
- (iv) powyżej 5 lat.

286. Nie ma regulacji odpowiadających wymogom MSRSP 30.38 i MSRSP 30.40 – 49 odnośnie ujawniania informacji, które umożliwiają użytkownikom sprawozdania finansowego ocenę charakteru i zakresu ryzyka związanego z instrumentami finansowymi, na które jednostka jest narażona na dzień sprawozdawczy.
287. **Polskie przepisy rachunkowości sektora publicznego nie są zgodne z MSRSP 30, ponieważ wymagania w zakresie ujawniania informacji o instrumentach finansowych są bardzo ograniczone.**

MSRSP 31 Aktywa niematerialne

288. MSRSP 31 Aktywa niematerialne nie został przyjęty jako standard krajowy. Niemniej, polskie przepisy rachunkowości sektora publicznego regulują tę kwestię w UoR w zakresie opisanym poniżej.
289. Aktywa niematerialne (UoR stosuje termin „Wartości niematerialne i prawne”, WNiP) zostały zdefiniowane w UoR jako nabyte przez jednostkę, zaliczane do aktywów trwałych, prawa majątkowe nadające się do gospodarczego wykorzystania, o przewidywanym okresie ekonomicznej użyteczności dłuższym niż rok, przeznaczone do używania na potrzeby jednostki, a w szczególności:
- a. autorskie prawa majątkowe, prawa pokrewne, licencje, koncesje,
 - b. prawa do wynalazków, patentów, znaków towarowych, wzorów użytkowych oraz zdobniczych,
 - c. know-how.
- Zgodnie z definicją, do WNiP zalicza się również nabytą wartość firmy oraz koszty zakończonych prac rozwojowych. Jest to zgodne z MSRSP 31.
290. Kryteria kontroli i korzyści ekonomicznych również są spełnione, ponieważ polskie przepisy rachunkowości sektora publicznego zaliczają WNiP do aktywów trwałych, zaś aktywa to: kontrolowane przez jednostkę zasoby majątkowe o wiarygodnie określonej wartości, powstałe w wyniku przeszłych zdarzeń, które spowodują w przyszłości wpływ do jednostki korzyści ekonomicznych (patrz komentarze do MSRSP 17).
291. W UoR brak jest odrębnie definiowanych kryteriów ujęcia dla różnych rodzajów aktywów czy zobowiązań. Zatem, aby rozpoznać składnik WNiP musi on spełniać przytoczoną definicję

aktywów. Poszczególne elementy definicji aktywów wg UoR są bardzo zbieżne z kryteriami ujęcia WNiP wg MSRSP 31.28, różnice polegają na tym że:

- a. UoR nie określa stopnia prawdopodobieństwa wpływu korzyści ekonomicznych;
- b. UoR nie wspomina o potencjale usługowym;
- c. UoR nie definiuje co wchodzi w zakres korzyści ekonomicznych.

292. Wprawdzie UoR nie zawiera odrębnego przepisu stanowiącego o wycenie WNiP na moment początkowego ujęcia, jednakże pośrednio podejście to wynika z zasad wyceny obowiązujących na dzień bilansowy, według których punktem wyjścia dla wyceny bilansowej jest cena nabycia lub koszt wytworzenia, co jest zgodne z koncepcją kosztu wg MSRSP 31.31.

293. W polskim prawie nie ma szczegółowych regulacji w zakresie transakcji niehandlowych. Natomiast, jeżeli nie jest możliwe ustalenie ceny nabycia składnika aktywów, a w szczególności przyjętego nieodpłatnie, w tym w drodze darowizny – jego wyceny dokonuje się według ceny sprzedaży takiego samego lub podobnego przedmiotu. Ponieważ cena sprzedaży takiego samego lub podobnego przedmiotu w większości przypadków jest tożsama z wartością godziwą takiego składnika aktywów, zasada ta jest zgodna z MSRSP 31.31.

294. Zgodnie z definicją WNiP można do nich zaliczyć tylko nabytą wartość firmy, jednak UoR nie zawiera jednoznacznie brzmiącego zakazu kapitalizowania wewnętrznie wytworzonej wartości firmy, jak wymaga tego MSRSP 31.46.

295. UoR nie zawiera jednoznacznie brzmiącego zakazu kapitalizowania prac badawczych, jak wymaga tego MSRSP 31.52, ale zgodnie z definicją WNiP, do wartości niematerialnych i prawnych zalicza się tylko koszty zakończonych prac rozwojowych. A zatem nie ma możliwości kapitalizowania (aktywowania) kosztów prac badawczych.

296. Koszty zakończonych prac rozwojowych prowadzonych przez jednostkę na własne potrzeby, poniesione przed podjęciem produkcji lub zastosowaniem technologii, zalicza się do wartości niematerialnych i prawnych, jeżeli:

- a. produkt lub technologia wytwarzania są ściśle ustalone, a dotyczące ich koszty prac rozwojowych wiarygodnie określone;
- b. techniczna przydatność produktu lub technologii została stwierdzona i odpowiednio udokumentowana i na tej podstawie jednostka podjęła decyzję o wytwarzaniu tych produktów lub stosowaniu technologii;
- c. koszty prac rozwojowych zostaną pokryte, według przewidywań, przychodami ze sprzedaży tych produktów lub zastosowania technologii.

Okres dokonywania odpisów amortyzacyjnych kosztów prac rozwojowych nie może przekraczać 5 lat. MSRSP 31 nie zawiera analogicznego obostrzenia, jednak zgodność jest zachowana.

297. Nie ma wymogu ujęcia nakładów na składnik aktywów niematerialnych w kosztach w momencie ich poniesienia, o ile nie stanowi on części ceny nabycia lub kosztu wytworzenia składnika aktywów niematerialnych.
298. Jeśli chodzi o wycenę WNiP po początkowym ujęciu, UoR wymaga stosowania modelu kosztowego, co jest zgodne z MSRSP 31.71. W związku z tym, dalsze zapisy, dotyczące modelu wartości przeszacowanej, nie mają zastosowania.
299. Zasady amortyzacji dla WNiP są identyczne jak te dla środków trwałych. Nakazują przy ustalaniu okresu i stawki amortyzacji uwzględnić okres użyteczności składnika aktywów niematerialnych. Jest to zgodne z MSRSP 31.88.
300. Dla wartości niematerialnych i prawnych o niskiej jednostkowej wartości początkowej można ustalać odpisy amortyzacyjne lub umorzeniowe w sposób uproszczony, przez dokonywanie zbiorczych odpisów dla grup środków zbliżonych rodzajem i przeznaczeniem lub jednorazowo odpisując wartość tego rodzaju środków trwałych. Jednakże, UoR nie definiuje ile wynosi „niska jednostkowa wartość początkowa”. Najczęściej jednostki posiłkują się w tym celu przepisami podatkowymi, które określają taką niską wartość na poziomie 3.500 zł. Ponadto, UoR przewiduje dwa szczególne obostrzenia: w przypadku skapitalizowanych zakończonych prac rozwojowych okres amortyzacji nie może przekroczyć 5 lat; od wartości firmy jednostka dokonuje odpisów amortyzacyjnych w okresie nie dłuższym niż 5 lat, przy czym w uzasadnionych przypadkach kierownik jednostki może wydłużyć okres amortyzacji wartości firmy do 20 lat. Wydłużenie okresu amortyzacji należy podać w informacji dodatkowej wraz z jego uzasadnieniem. Dodatkowo, jednostki stosujące RMF mogą przyjąć stawki określone w przepisach o podatku dochodowym od osób prawnych lub przez inne jednostki. Jeśli wartości określone w przepisach podatkowych lub wycena dokonana na podstawie przepisów podatkowych zanadto odbiega od rzeczywistości gospodarczej, takie podejście będzie niezgodne z MSRSP 31.88 (podobnie jak w przypadku MSRSP 17).
301. UoR nie przewiduje kategorii WNiP o nieokreślonym okresie użytkowania. Co do zasady (nie obowiązującej jedynie w przypadku placówek), wszystkie składniki WNiP podlegają amortyzacji na tych samych zasadach jak środki trwałe – patrz komentarz powyżej i komentarz do MSRSP 17. Z tego względu dla aktywów o określonym okresie użytkowania występuje zgodność z MSRSP 31.96-105 , natomiast dla WNiP o nieokreślonym okresie użytkowania nie ma już takiej zgodności z MSRSP 31.106-109.
302. Brak jest przepisów wprost regulujących skutki księgowe zbycia WNiP. Usunięcie z bilansu na skutek zbycia (z tytułu np. sprzedaży lub likwidacji) wynika z faktu, że pozycja ta nie spełnia już definicji aktywów. Natomiast w przypadku zmiany technologii produkcji, przeznaczenia do likwidacji, wycofania z używania lub innych przyczyn powodujących trwałą utratę wartości WNiP, dokonuje się – w ciężar pozostałych kosztów operacyjnych – odpowiedniego odpisu aktualizującego jego wartość. Jest to zgodne z MSRSP 31.111, który

wymaga zaprzestania ujmowania składnika aktywów niematerialnych w momencie zbycia lub wówczas, gdy nie przewiduje się osiągnięcia przyszłych korzyści ekonomicznych z jego użytkowania.

303. Brak jest przepisów odpowiadających MSRSP 31.112, który mówi, że zysk lub stratę z tytułu zaprzestania ujmowania składnika aktywów niematerialnych ustala się w kwocie różnicy między wpływami netto ze sprzedaży, jeśli takie są, i wartością bilansową składnika aktywów, oraz ujmuje się je w wyniku. Jednak podobne podejście można wywnioskować na podstawie definicji pozostałych kosztów i przychodów operacyjnych do których zalicza się między innymi koszty i przychody związane ze zbyciem WNiP. Analogiczne rozwiązania znajdują się w RMF.
304. UoR przewiduje odrębną prezentację zysku ze zbycia niefinansowych aktywów trwałych i straty ze zbycia niefinansowych aktywów trwałych, co wskazuje na to, że wynik na zbyciu jest ustalany jako różnica między przychodami ze zbycia a wartością księgową netto. Analogiczne rozwiązania znajdują się w RMF.
305. Wymogi ujawnień dotyczące WNiP są skromniejsze i mniej szczegółowe niż te przewidziane przez MSRSP 31 i obejmują następujące informacje:
- a. opis przyjętych zasad rachunkowości, w ramach których należy także omówić podejście do amortyzacji;
 - b. szczegółowy zakres zmian wartości grup rodzajowych WNiP, zawierający stan tych aktywów na początek roku obrotowego, zwiększenia i zmniejszenia z tytułu: aktualizacji wartości, nabycia, przemieszczenia wewnętrznego oraz stan końcowy, a dla majątku amortyzowanego – podobne przedstawienie stanów i tytułów zmian dotychczasowej amortyzacji lub umorzenia;
 - c. wykaz grup zobowiązań zabezpieczonych na majątku jednostki (ze wskazaniem jego rodzaju);
 - d. w przypadku jednostek, które sporządzają rachunek zysków i strat, dane o kosztach rodzajowych, w tym amortyzacji;
 - e. poniesione w ostatnim roku i planowane na następny rok nakłady na niefinansowe aktywa trwałe; odrębnie należy wykazać poniesione i planowane nakłady na ochronę środowiska.

Ponieważ wyżej opisane wymagania nie stosują się do jednostek sporządzających sprawozdania finansowe zgodnie z RMF, w ich przypadku nie jest zachowana zgodność z MSRSP 31.117.

306. Ponieważ UoR nie przewiduje możliwości stosowania modelu wartości przeszacowanej, nie ma dalszych wymogów odnośnie ujawnień, odpowiadających zapisom MSRSP 31.123.

307. Podsumowując, polskie przepisy rachunkowości sektora publicznego są zasadniczo zgodne z MSRSP 31 w zakresie koncepcji aktywów niematerialnych oraz ich ujmowania, wyceny przy początkowym ujęciu i w następnych okresach wyceny według kosztu zamortyzowanego, wyliczaniu odpisów amortyzacyjnych zgodnie z okresem użyteczności ekonomicznej. Niemniej, istnieją również przepisy, które pozwalają na to, by odpisy amortyzacyjne nie odzwierciedlały okresu użyteczności ekonomicznej składnika aktywów, brak też regulacji odnośnie aktywów niematerialnych o nieokreślonym okresie użyteczności. RMF zawiera bardzo ograniczone wymagania odnośnie ujawnień.

MSRSP 32 Umowy na usługi koncesjonowane: koncesjodawca

308. MSRSP 32 umowy na usługi koncesjonowane: koncesjodawca nie został przyjęty jako standard krajowy. W polskich przepisach brak jest szczególnych uregulowań dotyczących ujęcia księgowego umów na usługi koncesjonowane zarówno od strony koncesjodawcy jak i koncesjobiorcy. W Aneksie 2 podano, dla celów informacyjnych, spis głównych wymogów MSRSP 32, które musiałyby być wprowadzone do polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego dla osiągnięcia zgodności z MSRSP 32.
309. Niemniej jednak, w Polsce funkcjonują struktury o charakterze koncesji.
310. **Polskie przepisy rachunkowości sektora publicznego w żaden sposób nie regulują traktowania księgowego umów na usługi koncesjonowane po stronie koncesjodawcy i w związku z tym nie jest zachowana zgodność z MSRSP 32, pomimo faktu, że uważa się, iż tego typu umowy są dosyć rozpowszechnione w polskim sektorze finansów publicznych.**

ANEKS 2: SZCZEGÓŁOWE PORÓWNANIE POLSKICH PRZEPISÓW RACHUNKOWOŚCI SEKTORA PUBLICZNEGO Z MSRSP

W poniższej tabeli przedstawiono obszary zgodności i braku zgodności pomiędzy polskimi przepisami rachunkowości sektora publicznego a MSRSP poprzez powołanie na główne paragrafy każdego z MSRSP²².

Tabela 5: Zestwienie obszarów zgodności i braku zgodności pomiędzy polskimi przepisami rachunkowości sektora publicznego a MSRSP

Obszary polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego zgodne z MSRSP	Obszary polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego niezgodne z MSRSP
MSRSP 1 - Prezentacja sprawozdań finansowych	
1. MSRSP 1.19 – prawo definiuje, kto odpowiada za sporządzanie i prezentację sprawozdań finansowych 2. MSRSP 1.38 – podczas sporządzania sprawozdań finansowych dokonywana jest ocena zdolności jednostki do kontynuowania działalności 3. MSRSP 1.42 – prezentacja i klasyfikacja pozycji w sprawozdaniu finansowym jest taka sama w kolejnych okresach 4. MSRSP 1.45 – pozycje, które są istotne ze względu na swój charakter prezentowane są w sprawozdaniach finansowych odrębnie 5. MSRSP 1.48 – aktywa i pasywa nie są kompensowane, chyba, że jest to wyraźnie dozwolone lub wymagane 6. MSRSP 1.53 – informacje porównawcze za poprzedni okres podawane są w odniesieniu do wszystkich informacji liczbowych i	1. MSRSP 1.21 – sprawozdania finansowe nie zawierają wszystkich następujących komponentów: a. Sprawozdanie z sytuacji finansowej; b. Sprawozdanie z wyniku finansowego; c. Sprawozdanie ze zmian w kapitale własnym; d. Sprawozdanie z przepływów pieniężnych; e. Jeśli jednostka publikuje swój zatwierdzony budżet, porównanie budżetu i faktycznych kwot, bądź to w postaci osobnego sprawozdania, bądź to jako kolumna w sprawozdaniach finansowych podająca wartości budżetowe; f. Informacje dodatkowe dotyczące polityki rachunkowości i inne informacje objaśniające?

²² Tabela oparta jest na wynikach szczegółowego kwestionariusza diagnostycznego sporządzonego odrębnie jako materiał źródłowy dla niniejszego raportu

Obszary polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego zgodne z MSRSP	Obszary polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego niezgodne z MSRSP
opisowych zawartych w sprawozdaniach finansowych (jednak polskie przepisy rachunkowości sektora publicznego nie wymagają podawania informacji porównawczych dla wszystkich informacji tekstowych i opisowych zawartych w sprawozdaniach finansowych) 7. MSRSP 1.61 – jest możliwa identyfikacja sprawozdań finansowych i odróżnienie ich od innych informacji zawartych w tym samym opublikowanym dokumencie 8. MSRSP 1.63 – każdy z elementów sprawozdania finansowego jest wyraźnie zidentyfikowany (nazwa jednostki sprawozdawczej, data sprawozdania, waluta prezentacji, poziom zaokrągleń) 9. MSRSP 1.66 – sprawozdania finansowe sporządzane są co roku; jeśli sporządzane są za okres krótszy lub dłuższy niż jeden rok, podane są przyczyny wyboru krótszego lub dłuższego okresu oraz fakt, że dane porównawcze w przypadku niektórych sprawozdań nie są całkowicie porównywalne 10. MSRSP 1.69 – sprawozdania finansowe prezentowane są w ciągu 6 miesięcy od końca okresu sprawozdawczego 11. MSRSP 1.70 – krótkoterminowe i długoterminowe aktywa oraz krótkoterminowe i długoterminowe zobowiązania muszą być w sprawozdaniu z sytuacji finansowej prezentowane jako odrębne kategorie 12. MSRSP 1.76 – składnik aktywów identyfikowany jest jako krótkoterminowy jeśli: a. jednostka oczekuje, że zostanie on zrealizowany, zużyty lub	2. MSRSP 1.27 – sprawozdania finansowe nie odzwierciedlają rzetelnie sytuacji finansowej, wyników i przepływów pieniężnych jednostki 3. MSRSP 1.118-119 – jednostki nie mają obowiązku prezentowania zmian w aktywach netto/kapitale własnym, chyba, że sporządzają sprawozdania finansowe tylko zgodnie z UoR i podlegają obowiązkowemu badaniu ksiąg 4. MSRSP 1.128 – nie ma obowiązku prezentowania informacji dodatkowych w sposób systematyczny, tzn. tak, by każda z pozycji sprawozdania z sytuacji finansowej, sprawozdania z wyniku finansowego, sprawozdania ze zmian w aktywach netto/kapitale własnym oraz sprawozdania przepływów pieniężnych zawierała odwołania do ewentualnych informacji dodatkowych 5. MSRSP 1.132 – jednostki sporządzające sprawozdania finansowe zgodnie z RMF nie mają obowiązku ujawniania zasad (polityki) rachunkowości w sprawozdaniach finansowych 6. MSRSP 1.140 – jednostki nie mają obowiązku ujawniania w informacjach dodatkowych informacji o (a) kluczowych założeniach dotyczących przyszłości, oraz (b) innych kluczowych przyczynach niepewności szacunków istniejących na koniec okresu sprawozdawczego, co do których istnieje znaczące ryzyko spowodowania istotnych

Obszary polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego zgodne z MSRSP	Obszary polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego niezgodne z MSRSP
sprzedany w ciągu zwykłego cyklu operacyjnego jednostki; lub b. jest przetrzymywany przede wszystkim z przeznaczeniem do obrotu; lub c. jednostka oczekuje, że zostanie zrealizowany w ciągu 12 miesięcy od końca okresu sprawozdawczego; lub d. stanowi środki pieniężne lub ich ekwiwalenty 13. MSRSP 1.80 – zobowiązanie jest klasyfikowane jako krótkoterminowe, jeśli: a. jednostka oczekuje, że zostanie uregulowane w ciągu jej zwykłego cyklu operacyjnego; lub b. jest przetrzymywane przede wszystkim z przeznaczeniem do obrotu; lub c. jest wymagalne w ciągu dwunastu miesięcy od końca okresu sprawozdawczego; lub d. jednostka nie posiada bezwarunkowego prawa do odroczenia terminu wymagalności zobowiązania o co najmniej 12 miesięcy od końca okresu sprawozdawczego (jednak polskie przepisy rachunkowości sektora publicznego nie regulują kwestii (c) oraz (d)) 14. MSRSP 1.88 – istnieją wymagania minimalne odnośnie tego, jakie pozycje muszą być prezentowane w sprawozdaniu z sytuacji finansowej 15. MSRSP 1.93 – jednostka ujawnia, w sprawozdaniu z sytuacji finansowej lub w notach objaśniających, dalsze podkategorie pozycji	korekt wartości bilansowej aktywów i zobowiązań w trakcie następnego roku obrotowego

Obszary polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego zgodne z MSRSP	Obszary polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego niezgodne z MSRSP
przedstawianych w sprawozdaniu z sytuacji finansowej, wydzielone w sposób uwzględniający charakter działalności jednostki 16. MSRSP 1.102 i 1.103 – istnieją minimalne wymagania w zakresie pozycji, jakie muszą być przedstawione w sprawozdaniu z wyniku finansowego 17. MSRSP 1.106 – jeśli pozycje dochodów i kosztów są istotne, jednostka ujawnia odrębnie ich rodzaj i kwotę 18. MSRSP 1.118-119 – jednostki, które sporządzają sprawozdania finansowe zgodnie z UoR i podlegają obowiązkowemu badaniu ksiąg przedstawiają sprawozdanie ze zmian w aktywach netto/kapitale własnym 19. MSRSP 1.132 – w przypadku jednostek sporządzających sprawozdanie finansowe zgodnie z UoR (tzn. nie podlegających dodatkowo RMF), wymagane jest, aby we wprowadzeniu do sprawozdania finansowego omówić: a. zasadę (zasady) wyceny zastosowane przy sporządzaniu sprawozdań finansowych b. zakres, w jakim jednostka zastosowała jakiekolwiek przepisy przejściowe w zakresie jakichkolwiek polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego c. inne zasady rachunkowości, istotne dla zrozumienia sprawozdań finansowych	
MSRSP 2 – Sprawozdanie z przepływów pieniężnych	
Uwaga – poniższe informacje dotyczą wyłącznie jednostek	1. MSRSP 2.1 – jednostki sporządzające sprawozdania

Obszary polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego zgodne z MSRSP	Obszary polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego niezgodne z MSRSP
sporządzających sprawozdania finansowe zgodnie z UoR i podlegających obowiązkowemu badaniu ksiąg, ponieważ inne jednostki nie mają obowiązku sporządzania sprawozdania z przepływów pieniężnych - MSRSP 2.18 – sprawozdanie z przepływów pieniężnych przedstawia informacje na temat przepływów pieniężnych w ciągu okresu w podziale na działalność operacyjną, inwestycyjną i finansową - MSRSP 2.27 – jednostka wykazuje przepływy pieniężne z działalności operacyjnej stosując metodę bezpośrednią lub pośrednią - MSRSP 2.31 – jednostka wykazuje oddzielnie główne kategorie wpływów i płatności pieniężnych brutto, powstałych w wyniku działalności inwestycyjnej i finansowej - MSRSP 2.36 – przepływy pieniężne powstające w wyniku transakcji w walutach obcych ujmuje się w walucie funkcjonalnej jednostki przy zastosowaniu kursu wymiany waluty obcej na walutę funkcjonalną z dnia zrealizowania danego przepływu - MSRSP 2.40 – przepływy pieniężne z tytułu odsetek i dywidend lub podobnych otrzymanych i wypłaconych kwot wykazuje się oddzielnie i zalicza w sposób ciągły w kolejnych okresach do działalności operacyjnej, inwestycyjnej lub finansowej - MSRSP 2.54 – transakcje inwestycyjne i finansowe, które nie wymagają posługiwania się środkami pieniężnymi lub ekwiwalentami środków pieniężnych wyłącza się ze sprawozdania z przepływów pieniężnych (ale wykazuje w innym miejscu sprawozdań finansowych w sposób pozwalający na dostarczenie	finansowe według zasady memoriałowej nie mają obowiązku sporządzania sprawozdania przepływów pieniężnych i prezentowania go jako integralnej części kompletu sprawozdań finansowych dla każdego okresu, dla którego sporządzane są sprawozdania finansowe (zgodnie z przepisami polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego, sporządzanie sprawozdania z przepływów pieniężnych jest obowiązkowe wyłącznie w przypadku jednostek sporządzających sprawozdania finansowe zgodnie z UoR i podlegających obowiązkowi badania ksiąg) - MSRSP 2.32 – nie ma obowiązku wykazywania w kwotach netto niżej wymienionych przepływów pieniężnych, powstałych w wyniku działalności operacyjnej, inwestycyjnej lub finansowej: - wpływy i płatności pieniężne dokonane w imieniu klientów, podatników lub beneficjentów, oraz - wpływy i płatności pieniężne z tytułu pozycji, w przypadku których obrót jest szybki, kwoty są znaczne, zaś terminy płatności krótkie (jednak odpowiednie wytyczne, zbieżne z MSRSP 2.32, przedstawione są w KSR 1) - MSRSP 2.44 – przepływy pieniężne z tytułu podatku dochodowego od nadwyżki netto nie są wykazywane oddzielnie i zaliczane do przepływów pieniężnych

Obszary polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego zgodne z MSRSP	Obszary polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego niezgodne z MSRSP
wszystkich potrzebnych informacji) 7. MSRSP 2.56 – jednostka ma obowiązek ujawniania pozycji składających się na środki pieniężne i ekwiwalenty środków pieniężnych oraz prezentowania uzgodnienia kwot zamieszczonych w sprawozdaniu z przepływów pieniężnych z odpowiadającymi im pozycjami wykazanymi w sprawozdaniu z sytuacji finansowej 8. MSRSP 2.59 – jednostka ma obowiązek ujawniania, wraz z załączonym komentarzem kierownictwa, informacji dodatkowych dotyczących wielkości istotnych sald środków pieniężnych i ekwiwalentów środków pieniężnych będących w posiadaniu jednostki, które nie mogą być wykorzystane przez jednostkę (jednak polskie przepisy rachunkowości sektora publicznego nie wymagają załączenia komentarza kierownictwa w informacjach dodatkowych)	z działalności operacyjnej, chyba, że można je powiązać z działalnością finansową lub inwestycyjną 4. MSRSP 2.49 – skumulowane przepływy pieniężne powstające w związku z objęciem lub utratą kontroli nad jednostkami zależnymi lub innymi przedsięwzięciami nie są prezentowane oddzielnie i klasyfikowane jako działalność inwestycyjna 5. MSRSP 2.59 – jednostki inne niż sporządzające sprawozdania finansowe zgodnie z UoR i podlegające obowiązkowi badania ksiąg nie mają obowiązku ujawniania, wraz z załączonym komentarzem kierownictwa, informacji dodatkowych dotyczących wielkości istotnych sald środków pieniężnych i ekwiwalentów środków pieniężnych będących w posiadaniu jednostki, które nie mogą być wykorzystane przez jednostkę
MSRSP 3 – Zasady (polityka) rachunkowości, zmiany wartości szacunkowych i korygowanie błędów	
1. MSRSP 3.9 - 3.15 – jednostka stosuje hierarchię wyboru i stosowania zasad rachunkowości 2. MSRSP 3.16 – jednostka ma obowiązek wyboru zasad polityki rachunkowości i konsekwentnego ich stosowania do podobnych transakcji, innych zdarzeń i warunków 3. MSRSP 3.17 – jednostka ma możliwość zmiany stosowanych zasad rachunkowości tylko wtedy gdy zmiana:	1. MSRSP 3.33 - 3.35 – w przypadku jednostek, których dotyczy również RMF, nie jest wymagane ujawnienie rodzaju, przyczyny oraz skutków wszelkich ustawowych, dobrowolnych lub planowanych zmian zasad (polityki) rachunkowości (jednak odpowiednie wytyczne, zbieżne z MSRSP 3.33-35 zawarte są w KSR 7) 2. MSRSP 3.44 i 3.45 – jednostki, których dotyczy również

Obszary polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego zgodne z MSRSP	Obszary polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego niezgodne z MSRSP
a. jest wymagana przez przepisy prawa regulujące rachunkowość sektora publicznego; oraz b. sprawi, że sprawozdania finansowe będą zawierały wiarygodne i bardziej przydatne informacje o wpływie transakcji, innych zdarzeń lub warunków na sytuację finansową, wyniki finansowe lub przepływy pieniężne jednostki 4. MSRSP 3.24 - 3.28 – istnieje wymóg retrospektywnego stosowania zmian w polityce rachunkowości (tzn. korygowanie salda początkowego każdego ze składników aktywów netto/kapitału własnego, której ta zmiana dotyczy w odniesieniu do najwcześniejszego prezentowanego okresu oraz innych danych porównawczych ujawnionych dla każdego zaprezentowanego okresu, tak, jak gdyby zmienione zasady były stosowane od zawsze) z wyjątkiem sytuacji, w których niewykonalne w praktyce jest ustalenie wpływu zmiany na poszczególne okresy lub jej łącznego wpływu 5. MSRSP 3.33 - 3.35 (tylko jednostki sporządzające sprawozdania finansowe zgodnie z UoR) – wymagane jest ujawnienie rodzaju, przyczyny oraz skutków wszelkich ustawowych, dobrowolnych lub planowanych zmian zasad (polityki) rachunkowości 6. MSRSP 3.41 – skutek zmiany wartości szacunkowej (innej niż zmiana powodująca zmianę wartości aktywów i zobowiązań lub pozycji aktywów netto/kapitału własnego) ujmowany jest prospektywnie, poprzez uwzględnienie w wyniku:	RMF, nie mają obowiązku ujawnienia rodzaju i kwoty zmiany wartości szacunkowej, która wywołuje skutki w bieżącym okresie, lub która – według przewidywań – takie skutki wywoła w przyszłych okresach (jednak odpowiednie wytyczne, zbieżne z MSRSP 3.44-45 zawarte są w KSR 7) 3. MSRSP 3.47 – w przypadku jednostek, których dotyczy również RMF, nie jest wymagane korygowanie istotnych błędów retrospektywnie (jednak odpowiednie wytyczne, zbieżne z MSRSP 3.47 zawarte są w KSR 7) 4. MSRSP 3.54 – jednostki, których dotyczy również RMF, nie mają obowiązku ujawnienia: a. rodzaju błędu z poprzedniego okresu; b. kwoty korekty dla każdej pozycji sprawozdania finansowego, na którą wpłynął błąd dla każdego z poprzednich prezentowanych okresów; c. kwoty korekty na początku najwcześniejszego z prezentowanych okresów; oraz d. jeżeli retrospektywne przekształcenie danych dotyczących wcześniejszego okresu jest niewykonalne w praktyce, informacji o okolicznościach, które uniemożliwiły przekształcenie oraz sposobie i czasie poprawienia błędu (jednak odpowiednie wytyczne, zbieżne z MSRSP 3.54 zawarte są w KSR 7)

Obszary polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego zgodne z MSRSP	Obszary polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego niezgodne z MSRSP
a. okresu, w którym dokonano zmiany, jeśli zmiana dotyczy tylko tego okresu; lub b. okresu, w którym dokonano zmiany i przyszłych okresów, jeśli zmiana dotyczy wszystkich tych okresów 7. MSRSP 3.42 – zmiana wartości szacunkowych, która powoduje zmianę wartości aktywów i zobowiązań lub pozycji aktywów netto/kapitału własnego, ujmowana jest jako korekta wartości bilansowych odpowiednich aktywów, zobowiązań bądź pozycji aktywów netto/kapitału własnego w okresie, w którym dokonano zmiany 8. MSRSP 3.44 i 3.45 (tylko jednostki sporządzające sprawozdania finansowe zgodnie z UoR) – jednostka ma obowiązek ujawnienia rodzaju i kwoty zmiany wartości szacunkowej, która wywołuje skutki w bieżącym okresie, lub która – według przewidywań – takie skutki wywoła w przyszłych okresach, za wyjątkiem tych, dla których określenie tych skutków jest niewykonalne w praktyce, a wtedy należy ujawnić fakt takiej niewykonalności 9. MSRSP 3.47 (tylko jednostki sporządzające sprawozdania finansowe zgodnie z UoR) – wymagane jest korygowanie istotnych błędów retrospektywnie, w pierwszych po ich wykryciu zatwierdzonych do udostępnienia sprawozdaniach finansowych poprzez przekształcenie danych porównawczych lub sald otwarcia aktywów, zobowiązań i aktywów/zobowiązań netto najwcześniejszego prezentowanego okresu, dla którego dany błąd miał skutki	

Obszary polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego zgodne z MSRSP	Obszary polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego niezgodne z MSRSP
10. MSRSP 3.54 (tylko jednostki sporządzające sprawozdania finansowe zgodnie z UoR) – jednostka ma obowiązek ujawnienia: a. rodzaju błędu z poprzedniego okresu; b. kwoty korekty dla każdej pozycji sprawozdania finansowego, na którą wpłynął błąd dla każdego z poprzednich prezentowanych okresów; c. kwoty korekty na początku najwcześniejszego z prezentowanych okresów; oraz d. jeżeli retrospektywne przekształcenie danych dotyczących wcześniejszego okresu jest niewykonalne w praktyce, informacji o okolicznościach, które uniemożliwiły przekształcenie oraz sposobie i czasie poprawienia błędu	
MSRSP 4 – Skutki zmian kursów wymiany walut obcych	
1. MSRSP 4.24 – za wyjątkiem środków pochodzących z budżetu Unii Europejskiej i innych krajów Europejskiego Obszaru Gospodarczego, transakcję w walucie obcej początkowo ujmuje się w walucie funkcjonalnej, stosując do przeliczenia kwoty wyrażonej w walucie obcej natychmiastowy kurs wymiany waluty funkcjonalnej na walutę obcą, obowiązujący na dzień zawarcia transakcji 2. MSRSP 4.27 – na każdy dzień zakończenia okresu sprawozdawczego: a. pozycje pieniężne w walucie obcej przelicza się przy zastosowaniu kursu zamknięcia; b. pozycje niepieniężne wyceniane według historycznej ceny nabycia lub kosztu wytworzenia wyrażonego w walucie obcej	1. MSRSP 4.24 – w przypadku środków pochodzących z budżetu Unii Europejskiej i innych krajów Europejskiego Obszaru Gospodarczego oraz środków niepodlegających zwrotowi, pochodzących ze źródeł zagranicznych stosuje się w pierwszej kolejności kursy wynikające z innych przepisów dotyczących tych środków 2. MSRSP 4.44 – nie ma regulacji, które umożliwiałyby jednostce wybór waluty prezentacji innej niż jej waluta funkcjonalna 3. MSRSP 4.48 i 4.49 – nie ma regulacji odnoszących się do zjawiska hiperinflacji

Obszary polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego zgodne z MSRSP	Obszary polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego niezgodne z MSRSP
przelicza się przy zastosowaniu kursu wymiany z dnia transakcji; oraz c. pozycje niepieniężne wyceniane w wartości godziwej wyrażonej w walucie obcej przelicza się przy zastosowaniu kursów wymiany, które obowiązywały w dniu, na który wartość godziwa została ustalona 3. MSRSP 4.32 i 4.37 – różnice kursowe powstające z tytułu (a) rozliczania pozycji pieniężnych, lub (b) z tytułu przeliczania pozycji pieniężnych po kursach innych niż te, po których zostały one przeliczone w momencie ich początkowego ujęcia w danym okresie lub w poprzednich sprawozdaniach finansowych, ujmuje się w wyniku finansowym okresu, w którym powstają (z wyjątkiem różnic kursowych powstałych na pozycjach pieniężnych, które stanowią część inwestycji netto jednostki sporządzającej sprawozdanie finansowe w jednostce działającej za granicą) 4. MSRSP 4.35 – w przypadku gdy zyski lub straty z tytułu pozycji niepieniężnych są ujęte bezpośrednio w aktywach netto/kapitale własnym, wszystkie elementy tych zysków lub strat, dotyczące różnic kursowych, ujmuje się bezpośrednio w aktywach netto/kapitale własnym i odwrotnie, w przypadku gdy zyski lub straty z tytułu pozycji niepieniężnych są ujęte w wyniku finansowym, czy wszystkie elementy tych zysków lub strat dotyczące różnic kursowych ujmuje się w wyniku finansowym	4. MSRSP 4.61 – nie ma wymogów w zakresie ujawniania skutków zmian kursów wymiany walut obcych takich jak (i) kwota różnic kursowych ujętych w wyniku; oraz (ii) różnice kursowe netto zaliczone do oddzielnej pozycji kapitału własnego oraz uzgodnienie kwoty tego rodzaju różnic kursowych na początek i na koniec okresu 5. MSRSP 4.62 do 4.66 – nie są wymagane dodatkowe ujawnienia jeśli waluta prezentacji różni się od waluty funkcjonalnej (ponieważ nie ma regulacji, które umożliwiałyby jednostce wybór waluty prezentacji innej niż jej waluta funkcjonalna)
MSRSP 5 – Koszty finansowania zewnętrznego	

Obszary polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego zgodne z MSRSP	Obszary polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego niezgodne z MSRSP
- MSRSP 5.14 – koszty finansowania zewnętrznego ujmuje się jako koszty w okresie, w którym są ponoszone (jednak polskie przepisy rachunkowości sektora publicznego przewidują dwa wyjątki od tej zasady: – obowiązkowa kapitalizacja w przypadku środków trwałych, środków trwałych w budowie i wartości niematerialnych i prawnych oraz dobrowolna kapitalizacja zapasów) - MSRSP 5.17 – koszty finansowania zewnętrznego ujmuje się jako koszty w okresie, w którym są ponoszone, za wyjątkiem części aktywowanej jako część ceny nabycia lub kosztu wytworzenia składnika aktywów (polskie przepisy rachunkowości sektora publicznego przewidują obowiązkową kapitalizację środków trwałych, środków trwałych w budowie i wartości niematerialnych i prawnych oraz dobrowolną kapitalizację zapasów) - MSRSP 5.18 – koszty finansowania zewnętrznego, które można bezpośrednio przyporządkować nabyciu, budowie lub wytworzeniu składnika aktywów, aktywuje się jako część ceny nabycia lub kosztu wytworzenia tego składnika aktywów (zgodnie z polskimi przepisami rachunkowości sektora publicznego, dotyczy to wyłącznie środków trwałych, środków trwałych w budowie i wartości niematerialnych i prawnych oraz zapasów) - MSRSP 5.23 – jeżeli jednostka pożycza środki specjalnie w celu pozyskania określonego dostosowywanego składnika aktywów, czy kwotę kosztów finansowania zewnętrznego, którą można aktywować jako część tego składnika aktywów, ustala się jako	- MSRSP 5.16 – jednostki nie mają możliwości wyboru podejścia alternatywnego, zatem nie ma wymogu ujawniania w sprawozdaniu finansowym zasad (polityki) rachunkowości przyjętych do kosztów finansowania zewnętrznego - MSRSP 5.20 – jednostka nie ma obowiązku stosowania kapitalizacji odsetek konsekwentnie do wszystkich kosztów finansowania zewnętrznego, które można bezpośrednio przyporządkować nabyciu, budowie lub wytworzeniu wszystkich podlegających temu podejściu aktywów jednostki (w ramach polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego, kapitalizacja zapasów jest dobrowolna) - MSRSP 5.25 – nie ma regulacji w zakresie stosowania stopy kapitalizacji w celu ustalenia kwoty kosztów finansowania zewnętrznego, które mogą być aktywowane (za wyjątkiem kosztów finansowania zewnętrznego, które można bezpośrednio przyporządkować nabyciu, budowie lub wytworzeniu składnika aktywów) - MSRSP 5.34 – nie ma regulacji w zakresie zawieszenia aktywowania kosztów finansowania zewnętrznego w przypadku przerwania na dłuższy okres czasu aktywnego prowadzenia działalności inwestycyjnej - MSRSP 5.40 – tylko w znikomym stopniu wymagane jest, by jednostka ujawniała:

Obszary polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego zgodne z MSRSP	Obszary polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego niezgodne z MSRSP
różnicę między rzeczywistymi kosztami finansowania zewnętrznego poniesionymi z tytułu danej pożyczki lub kredytu w danym okresie, a przychodami z tytułu tymczasowego zainwestowania tych pożyczonych środków 5. MSRSP 5.31 – aktywowanie kosztów finansowania zewnętrznego jako części ceny nabycia lub kosztu wytworzenia składnika aktywów rozpoczyna się, gdy: a. ponoszone są nakłady na ten składnik aktywów; b. ponoszone są koszty finansowania zewnętrznego; oraz c. działania niezbędne do przygotowania składnika aktywów do jego zamierzonego użytkowania lub sprzedaży są w toku (podejście alternatywne) 6. MSRSP 5.36-5.39 – aktywowania kosztów finansowania zewnętrznego zaprzestaje się wówczas, gdy zasadniczo wszystkie działania niezbędne do przygotowania składnika aktywów do zamierzonego użytkowania lub sprzedaży zostały zakończone	a. zasady (politykę) rachunkowości zastosowane do kosztów finansowania zewnętrznego; b. kwotę kosztów finansowania zewnętrznego aktywowaną w danym okresie; oraz c. stopę kapitalizacji zastosowaną do ustalenia kwoty kosztów finansowania zewnętrznego, która może być aktywowana (skoro konieczne było zastosowanie stopy kapitalizacji do ogólnej kwoty pożyczonych środków)
MSRSP 6 – Skonsolidowane i jednostkowe sprawozdania finansowe	
1. MSRSP 6.15 and 6.16 – tylko JST mają obowiązek sporządzania skonsolidowanego bilansu (a więc tylko jednego komponentu skonsolidowanego sprawozdania finansowego w rozumieniu MSRSP 6) w oparciu o założenie, że są one jednostkami dominującymi („jednostkami kontrolującymi”) 2. MSRSP 6.21 – konsolidacją nie obejmuje się jednostki zależnej, jeżeli	1. MSRSP 6.15 and 6.16 – wymóg prezentowania przez „jednostkę kontrolującą” skonsolidowanych sprawozdań finansowych zawierających informacje odnośnie „jednostek zależnych” nie ma zastosowania do JSFP, ponieważ definicje jednostki dominującej i jednostek zależnych zawarte w polskich przepisach rachunkowości sektora publicznego

Obszary polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego zgodne z MSRSP	Obszary polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego niezgodne z MSRSP
kontrola ma charakter tymczasowy, ponieważ jednostka została nabyta wyłącznie w celu zbycia w ciągu 12 miesięcy od daty przejęcia; w odróżnieniu od MSRSP 6.21, polskie przepisy rachunkowości sektora publicznego nie wymagają, aby kierownictwo jednostki aktywnie poszukiwało nabywcy 3. MSRSP 6.38 – 6.42 - istnieje wymóg wyłączenia jednostki zależnej z konsolidacji jeśli jednostka dominująca traci kontrolę (tzn. nie ma możliwości sprawowania kontroli) niezależnie od bezwzględnej lub relatywnej zmiany struktury własności (np. jeśli jednostka zależna przechodzi pod kontrolę innej jednostki administracyjnej, sądu, zarządu komisarycznego, instytucji regulacyjnej a nawet w wyniku ustaleń umownych lub zajęcia przez rząd obcego państwa majątku zagranicznej jednostki zależnej) 4. MSRSP 6.43 - podczas sporządzania skonsolidowanych sprawozdań finansowych, czy jednostka ma obowiązek sumowania sprawozdań finansowych jednostki dominującej i kontrolowanych przez nią jednostek według poszczególnych pozycji, poprzez łączenie podobnych pozycji aktywów, zobowiązań, aktywów netto/kapitału własnego, dochodów i kosztów, a następnie wyłączenie wartości bilansowej inwestycji jednostki dominującej w każdej z jednostek zależnych oraz przypadającej na jednostkę dominującą części aktywów netto/kapitału własnego każdej z jednostek zależnych 5. MSRSP 6.45 – salda, transakcje, dochody i koszty pomiędzy jednostkami zależnymi są wyłączone całkowicie	ograniczone są do konkretnych form prawnych, które nie mają zastosowania do JSFP 2. MSRSP 6.17-6.42 – mimo, że terminy stosowane w przepisach o rachunkowości sektora publicznego, odpowiadające terminom „kontrola”, „kontrolowany”, „jednostka kontrolująca/dominująca” i „jednostki zależne” definiowane są w oparciu o zarówno: (i) władzę – możliwość wpływania na politykę operacyjną i finansową innej jednostki; oraz (ii) korzyści – zdolności jednostki dominującej do osiągania korzyści z tytułu działalności innej jednostki, nie mają one zastosowania do JSFP z a wyjątkiem JST (zob. pkt 1 powyżej) 3. MSRSP 6.48 – nie są wymagane korekty w celu uwzględnienia skutków istotnych transakcji lub zdarzeń, jakie nastąpiły pomiędzy dniem sprawozdawczym sprawozdania jednostki zależnej i dniem sprawozdawczym sprawozdania jednostki dominującej (jeśli daty sprawozdań są różne) 4. MSRSP 6.62 – w odniesieniu do skonsolidowanego bilansu JST nie jest wymagane żadne z poniższych ujawnień: (i) lista istotnych spółek zależnych; (ii) faktu wyłączenia jednostki zależnej z konsolidacji i przyczyn takiego wyłączenia; (iii) podsumowania informacji finansowych jednostek zależnych nie podlegających konsolidacji; (iv) nazwy

Obszary polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego zgodne z MSRSP	Obszary polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego niezgodne z MSRSP
6. MSRSP 6.47 i 6.48 – sprawozdania finansowe jednostki dominującej i jej jednostek zależnych, użyte do sporządzenia skonsolidowanych sprawozdań finansowych muszą być sporządzone na ten sam dzień sprawozdawczy o ile nie jest to niewykonalne w praktyce (dopuszczalna jest rozbieżność 3 miesięcy w stosunku do daty sprawozdania skonsolidowanego) 7. MSRSP 6.49 – skonsolidowane sprawozdania finansowe zasadniczo sporządzane są z zastosowaniem jednolitych zasad rachunkowości dla podobnych transakcji i zdarzeń oraz innych podobnych okoliczności, jednak uwzględniając fakt, że jednostki budżetowe i samorządowe zakłady budżetowe stosują szczególne zasady rachunkowości, które nie mają zastosowania do innych jednostek 8. MSRSP 6.54 - udziały (kapitały) mniejszości są wyliczane i przedstawiane w skonsolidowanym sprawozdaniu z sytuacji finansowej w ramach aktywów netto/kapitału własnego, odrębnie od aktywów netto/kapitału własnego jednostki kontrolującej 9. MSRSP 6.58 – kiedy jednostka dominująca sporządza jednostkowe sprawozdania finansowe, czy ma obowiązek wycenić inwestycje w jednostkach zależnych, współkontrolowanych oraz stowarzyszonych (i) metodą praw własności, zgodnie z jej opisem w MSRSP 7; (ii) według kosztu; lub (iii) jako instrumentu finansowego	jednostek podlegających konsolidacji, w których udział własności i/lub prawa głosu wynosi 50% lub mniej; (v) nazwy jednostek nie podlegających konsolidacji, w których udział własności i/lub praw głosu wynosi ponad 50%; (vi) jednostki zależne, których sprawozdania finansowe użyte do konsolidacji sporządzane są na inny dzień niż sprawozdania finansowe jednostki dominującej; (vii) charakter i zakres istotnych ograniczeń możliwości transferu środków przez jednostkę zależną do jednostki dominującej 5. MSRSP 6.49 – w przypadku sporządzania bilansu skonsolidowanego przez JST, często nie da się przyjąć wspólnych dla grupy zasad rachunkowości, gdyż jednostki budżetowe i samorządowe zakłady budżetowe są objęte RMF z 5.07.2010, a zatem stosują szczególne zasady rachunkowości niewłaściwe dla innych jednostek w grupie, tzn. takich, które stosują tylko zapisy UoR.
MSRSP 7 – Inwestycje w jednostkach stowarzyszonych	
	Aktualnie brak jest przepisów rachunkowości sektora

Obszary polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego zgodne z MSRSP	Obszary polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego niezgodne z MSRSP
	publicznego, które regulowałyby kwestie ujęcia księgowego inwestycji w jednostki stowarzyszone przez jednostki sektora finansów publicznych. Aby osiągnąć zgodność z głównymi wymogami MSRSP 7, konieczne byłoby zawarcie w polskich przepisach rachunkowości następujących rozwiązań: 1. MSRSP 7.7 i 7.11 – definicja jednostki stowarzyszonej jako jednostki, w której inwestor posiada udziały własnościowe w formie akcji lub innych ustrukturyzowanych form kapitału i na którą wywiera „znaczący wpływ”, a która nie jest ani jednostką zależną (zob. definicja w MSRSP 6) ani wspólnym przedsięwzięciem (zob. definicja w MSRSP 8) 2. MSRSP 7.19 i 7.7 – wymaganie, by inwestycje w jednostkach stowarzyszonych były rozliczane metodą praw własności, w ramach której inwestycja jest początkowo ujmowana w cenie nabycia, a następnie jej wartość koryguje się o mającą miejsce po dniu nabycia zmianę udziału inwestora w aktywach netto/kapitale własnym jednostki w której dokonano inwestycji, a wynik inwestora obejmuje jego udział w wyniku jednostki, w której dokonano inwestycji 3. MSRSP 7.7 i 7.12 – „znaczący wpływ” powinien być zdefiniowany i opisany jako zdolność do uczestniczenia w podejmowaniu decyzji dotyczących polityki finansowej i operacyjnej jednostki, w której dokonano inwestycji, która nie jest jednak kontrolą ani współkontrolą nad tą polityką;

Obszary polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego zgodne z MSRSP	Obszary polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego niezgodne z MSRSP
	przejawem tej zdolności jest jeden lub więcej z poniższych aspektów: (a) zasiadanie w zarządzie; (b) udział w tworzeniu polityki jednostki; (c) istotne transakcje pomiędzy jednostką inwestującą, a jednostką, w której dokonano inwestycji; (d) wzajemna wymiana personelu kierowniczego; oraz (e) udostępnianie informacji technicznych o zasadniczym znaczeniu 4. MSRSP 7.19 – wymaganie, by inwestycja w jednostce stowarzyszonej była rozliczana metodą praw własności, z wyjątkiem jeśli: (a) inwestycja została dokonana wyłącznie z celem sprzedaży w ciągu dwunastu miesięcy od daty nabycia, a zarząd aktywnie poszukuje nabywcy; (b) jednostka inwestująca nie ma obowiązku prezentowania skonsolidowanych sprawozdań finansowych; oraz (c) jednostka inwestująca sama jest jednostką kontrolowaną, nie posiada dłużnych lub kapitałowych instrumentów finansowych w obrocie, nie złożyła sprawozdań finansowych dla potrzeb oferty publicznej, a jednostka kontrolująca najwyższego lub pośredniego szczebla dla danej jednostki sporządza publicznie dostępne skonsolidowane sprawozdania finansowe 5. MSRSP 7.24 i 7.25 – wymaganie, by jednostka inwestująca zaprzestawała stosowania metody praw własności od dnia w którym traci znaczący wpływ na jednostkę stowarzyszoną

Obszary polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego zgodne z MSRSP	Obszary polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego niezgodne z MSRSP
	a wartość bilansowa inwestycji w tym dniu powinna być ujmowana jako cena nabycia przy początkowej wycenie i składnik aktywów finansowych zgodnie z MSRSP 29 6. MSRSP 7.41 – wymaganie, by rozliczenia inwestycji w jednostce stowarzyszonej w jednostkowych sprawozdaniach finansowych dokonywano (a) metodą praw własności, lub (b) według ceny nabycia, lub (c) jako instrument finansowy zgodnie z MSRSP 29 7. MSRSP 7.43 – wymaganie następujących ujawnień w stosunku do jednostki stowarzyszonej: (a) wartość godziwa inwestycji w jednostkach stowarzyszonych, dla których publikowane są ceny; (b) podsumowanie informacji finansowych jednostki stowarzyszonej; (c) informacje o jednostkach stowarzyszonych w których prawo głosu lub potencjalne prawo głosu jednostki wynosi mniej niż 20%; (d) informacje o jednostkach, w których prawo głosu lub potencjalne prawo głosu wynosi 20% lub więcej, ale które nie są uznawane za jednostki stowarzyszone; (e) informacje o jednostkach stowarzyszonych, których sprawozdania finansowe, objęte metodą praw własności, sporządzane są na inny dzień sprawozdawczy; (f) charakter i zakres istotnych ograniczeń możliwości transferu środków przez którąkolwiek z jednostek stowarzyszonych do jednostki inwestującej; (g) nieujęty udział w stratach jednostki

Obszary polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego zgodne z MSRSP	Obszary polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego niezgodne z MSRSP
	stowarzyszonej, zarówno za okres sprawozdawczy jak i narastająco, jeśli jednostka inwestująca zaprzestała ujmowania swojego udziału w stratach jednostki stowarzyszonej; (h) fakt, że jednostka stowarzyszona nie jest rozliczana metodą praw własności; oraz (i) posumowanie informacji finansowych dotyczących jednostek stowarzyszonych rozliczanych metodą inną niż metoda praw własności 8. MSRSP 7.44 i 7.45 – wymaganie, by inwestycje w jednostkach stowarzyszonych rozliczane metodą praw własności były klasyfikowane jako aktywa trwałe a udział jednostki inwestującej w zmianach w aktywach netto/kapitale własnym jednostki stowarzyszonej był ujmowany bezpośrednio w aktywach netto/kapitale własnym jednostki inwestującej i ujawniany w sprawozdaniu zmian w kapitale zgodnie z wymogami MSRSP 1
MSRSP 8 – Udziały we wspólnych przedsięwzięciach	
	Aktualnie brak jest przepisów rachunkowości sektora publicznego, które regulowałyby kwestie ujęcia księgowego udziałów we wspólnych przedsięwzięciach przez jednostki sektora finansów publicznych. Aby osiągnąć zgodność z głównymi wymogami MSRSP 8, konieczne byłoby zawarcie w polskich przepisach rachunkowości następujących rozwiązań:

Obszary polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego zgodne z MSRSP	Obszary polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego niezgodne z MSRSP
	1. MSRSP 8.6 - wspólne przedsięwzięcie powinno być definiowane jako ustalenie umowne, w ramach którego dwie lub więcej stron zobowiązują się do podjęcia działalności podlegającej wspólnej kontroli 2. MSRSP 8.17/8.22 /8.29 - wprowadzenie rozróżnienia pomiędzy współkontrolą operacji, współkontrolą aktywów i współkontrolą jednostki 3. MSRSP 8.19 - w przypadku <i>wspólnie kontrolowanych operacji</i> wymaganie, by jednostka ujęła we własnych, a co za tym idzie również w skonsolidowanych sprawozdaniach finansowych: (a) aktywa, które kontroluje i zobowiązania, jakie zaciąga; oraz (b) koszty jakie ponosi i udział w dochodach jakie osiąga 4. MSRSP 8.25 - w odniesieniu do <i>wspólnie kontrolowanych aktywów</i> wymaganie, by jednostka ujęła we własnych, a co za tym idzie również w skonsolidowanych sprawozdaniach finansowych: (a) swój udział we wspólnie kontrolowanych aktywach, klasyfikowany zgodnie z charakterem aktywów; oraz (b) wszelkie zaciągnięte zobowiązania; (c) swój udział w zobowiązaniach zaciągniętych wspólnie z innymi współnikami w odniesieniu do wspólnego przedsięwzięcia; (d) wszelkie dochody z tytułu sprzedaży lub użytkowania swojego udziału w wynikach działania wspólnego przedsięwzięcia, jak też swój udział we wszelkich kosztach

Obszary polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego zgodne z MSRSP	Obszary polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego niezgodne z MSRSP
	poniesionych przez wspólne przedsięwzięcie (e) wszelkie koszty poniesione w związku z udziałami we wspólnym przedsięwzięciu 5. MSRSP 8.35 i 8.39 - dla skonsolidowanych sprawozdań finansowych jednostki zaangażowanej we wspólne przedsięwzięcie, wymaganie zastosowania metody <i>konsolidacji proporcjonalnej</i> w jednym z dwóch możliwych formatów: (i) jednostka zaangażowana we wspólne przedsięwzięcie łączy swoje udziały w aktywach, zobowiązaniach, przychodach i kosztach współkontrolowanego podmiotu z podobnymi pozycjami w swoim sprawozdaniu finansowym, pozycja po pozycji, lub (ii) jednostka zaangażowana we wspólne przedsięwzięcie tworzy oddzielną pozycję w sprawozdaniu finansowym dla wykazania udziału w aktywach, zobowiązaniach, przychodach i kosztach współkontrolowanego podmiotu 6. MSRSP 8.43 i 8.45 - dla skonsolidowanych sprawozdań finansowych jednostki zaangażowanej we wspólne przedsięwzięcie, dopuszczenie stosowania <i>metody praw własności</i> jako ujęcia alternatywnego (nie polecanego) dla metody <i>konsolidacji proporcjonalnej</i> 7. MSRSP 8.47 - wymaganie rozliczania następujących udziałów jako inwestycji (zgodnie ze standardem krajowym stanowiącym odpowiednik MSRSP 29) zamiast <i>metodą</i>

Obszary polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego zgodne z MSRSP	Obszary polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego niezgodne z MSRSP
	<i>konsolidacji proporcjonalnej lub metodą praw własności:</i> udziały w jednostce współkontrolowanej nabyte wyłącznie w celu sprzedaży w ciągu 12 miesięcy od daty nabycia i dla których zarząd aktywnie poszukuje nabywcy 8. MSRSP 8.54 i 8.55 - wymaganie częściowego wyłączenia zysków i strat w transakcjach pomiędzy jednostką inwestującą a wspólnym przedsięwzięciem 9. 8.57 - wymaganie od inwestora we wspólne przedsięwzięcie, nad którym nie ma współkontroli, ale na które ma znaczący wpływ, rozliczania swoich udziałów we wspólnym przedsięwzięciu zgodnie z krajowym standardem stanowiącym ekwiwalent MSRSP 7, Inwestycje w jednostkach stowarzyszonych 10. MSRSP 8.59 - wymaganie od operatorów czy też kierownictwa wspólnego przedsięwzięcia rozliczania opłat zgodnie z MSRSP 9, <i>przychody z transakcji handlowych</i> 11. MSRSP 8.61-8.64 – wymaganie w odniesieniu do jednostek stowarzyszonych następujących ujawnień: (a) zobowiązania warunkowe, (b) aktywa warunkowe, (c) zobowiązania kapitałowe, (d) spis i opis istotnych wspólnych przedsięwzięć, (e) metoda rozliczania wspólnych przedsięwzięć (metoda <i>proporcjonalnej konsolidacji lub praw własności</i>)

Obszary polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego zgodne z MSRSP	Obszary polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego niezgodne z MSRSP
MSRSP 9 – Przychody z transakcji handlowych	
1. MSRSP 9.19 – jeżeli wynik transakcji dotyczącej świadczenia usług można oszacować w wiarygodny sposób, przychody z transakcji ujmuje się na podstawie stopnia zaawansowania realizacji transakcji na dzień zakończenia okresu sprawozdawczego 2. MSRSP 9.19 – wynik transakcji można ocenić w wiarygodny sposób, jeżeli zostaną spełnione wszystkie następujące warunki: a. kwotę przychodów można wycenić w wiarygodny sposób; b. istnieje prawdopodobieństwo, że jednostka uzyska korzyści ekonomiczne z tytułu przeprowadzonej transakcji; c. stopień realizacji transakcji na dzień bilansowy może być określony w wiarygodny sposób; oraz d. koszty poniesione w związku transakcją oraz koszty zakończenia transakcji mogą być wycenione w wiarygodny sposób 3. MSRSP 9.25 – jeżeli wyniku transakcji dotyczącej świadczenia usług nie można oszacować w wiarygodny sposób, czy przychody z transakcji ujmuje się tylko do wysokości poniesionych kosztów, które jednostka spodziewa się odzyskać 4. MSRSP 9.33 – przychody powstające w wyniku użytkowania przez inne podmioty gospodarcze aktywów jednostki gospodarczej przynoszących odsetki, tantiemy i dywidendy ujmuje się jeśli (a) istnieje prawdopodobieństwo, że jednostka uzyska korzyści ekonomiczne z tytułu przeprowadzonej transakcji; oraz (b) kwota przychodów może być wyceniona w wiarygodny sposób	1. MSRSP 9.14 and 9.11 – nie ma wymogu ustalania wysokości przychodu według wartości godziwej zapłaty otrzymanej bądź należnej 2. MSRSP 9.28 – polskie przepisy rachunkowości sektora publicznego regulują kwestię ujęcia przychodu ze sprzedaży towarów tylko w ograniczonym zakresie; spełnione są tylko warunki (c) i (d) z poniższej listy: a. jednostka przekazała nabywcy znaczące ryzyko i korzyści wynikające z praw własności do dóbr; b. jednostka przestaje być trwale zaangażowana w zarządzanie sprzedanymi dobrami w stopniu, w jakim zazwyczaj funkcję taką realizuje się wobec dóbr, do których ma się prawo własności, ani też nie sprawuje nad nimi efektywnej kontroli; c. kwotę przychodów można wycenić w wiarygodny sposób; d. istnieje prawdopodobieństwo, że jednostka uzyska korzyści ekonomiczne z tytułu przeprowadzonej transakcji; oraz e. koszty poniesione oraz te, które zostaną poniesione przez jednostkę gospodarczą w związku z transakcją, można wycenić w wiarygodny sposób

Obszary polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego zgodne z MSRSP	Obszary polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego niezgodne z MSRSP
5. MSRSP 9.34 – przychody powstające w wyniku użytkowania przez inne podmioty gospodarcze aktywów jednostki gospodarczej przynoszących odsetki, tantiemy i dywidendy ujmuje się przy zastosowaniu następujących zasad księgowych: a. odsetki ujmuje się proporcjonalnie do czasu, z uwzględnieniem efektywnej stopy procentowej; b. tantiemy ujmuje się w oparciu o zasadę memoriału, zgodnie z istotą stosownej umowy; oraz c. dywidendy ujmuje się w momencie ustalenia praw akcjonariuszy/udziałowców do ich otrzymania 6. MSRSP 9.39 – zasadniczo, jednostka ujawnia: a. zasady (politykę) rachunkowości przyjęte dla celów ujmowania przychodów, łącznie z metodami przyjętymi do określania stopnia zaawansowania realizacji transakcji dotyczących świadczenia usług; b. kwoty wszystkich istotnych kategorii przychodów ujętych w danym okresie, w tym przychody z tytułu: (i) świadczenia usług; (ii) sprzedaży dóbr; (iii) odsetek; (iv) tantiem; oraz (v) dywidend lub ich ekwiwalentów; oraz c. kwotę przychodów powstających w wyniku wymiany dóbr lub usług w ramach każdej znaczącej kategorii przychodów	

Obszary polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego zgodne z MSRSP	Obszary polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego niezgodne z MSRSP
MSRSP 10 – Sprawozdawczość finansowa w warunkach hiperinflacji	
	W polskich przepisach rachunkowości sektora publicznego brak jest uregulowań dotyczących sprawozdawczości finansowej w warunkach hiperinflacji. W gospodarkach, które nie mają charakteru hiperinflacyjnego możliwe jest osiągnięcie pełnej zgodności z MSRSP bez włączania MSRSP 10 do standardów krajowych.
MSRSP 11 – Umowy o usługę budowlaną	
1. MSRSP 11.30 – zasadniczo, jeżeli można wiarygodnie oszacować wynik umowy o usługę budowlaną, czy przychody i koszty związane z umową o usługę budowlaną ujmuje się jako przychody i koszty odpowiednio do stanu zaawansowania realizacji umowy na dzień zakończenia okresu sprawozdawczego 2. MSRSP 11.31 – w przypadku umowy w cenach stałych wynik umowy o usługę budowlaną można oszacować w sposób wiarygodny, jeżeli zostaną spełnione wszystkie z poniższych warunków: a. można wycenić w sposób wiarygodny łączną wartość przychodów z umowy (jeśli występują); b. istnieje prawdopodobieństwo, że jednostka uzyska korzyści ekonomiczne związane z umową; c. zarówno koszty z tytułu realizacji umowy, jak i stan zaawansowania realizacji umowy o usługę budowlaną na dzień bilansowy mogą być w sposób wiarygodny ustalone; oraz d. koszty dotyczące danej umowy można precyzyjnie określić	1. MSRSP 11.4 i 11.5 – brak definicji umowy o usługę budowlaną (jednak odpowiednie wytyczne, zbieżne z MSRSP 11.4-5 zawarte są w KSR 3) 2. MSRSP 11.13-14 nie ma regulacji w zakresie łączenia lub rozdzielania umów o usługę budowlaną (jednak odpowiednie wytyczne, zbieżne z MSRSP 11.13-14 zawarte są w KSR 3) 3. MSRSP 11.15 – nie ma regulacji w zakresie sytuacji, w której umowa zawiera opcję budowy dodatkowego składnika aktywów na życzenie zamawiającego lub może być uzupełniana w celu włączenia do niej budowy dodatkowego składnika aktywów (jednak odpowiednie wytyczne, zbieżne z MSRSP 11.15 zawarte są w KSR 3) 4. MSRSP 11.16 – nie ma regulacji odnośnie składników przychodu z tytułu umowy o usługę budowlaną (jednak odpowiednie wytyczne, zbieżne z MSRSP 11.16 zawarte są

Obszary polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego zgodne z MSRSP	Obszary polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego niezgodne z MSRSP
i wiarygodnie wycenić, co umożliwi porównanie faktycznie poniesionych kosztów realizacji umowy z poprzednimi szacunkami 3. MSRSP 11.32 – w przypadku umowy opartej na kosztach lub zasadzie koszt plus, wynik umowy o usługę budowlaną można wiarygodnie oszacować, jeżeli zostaną spełnione wszystkie z poniższych warunków: a. istnieje prawdopodobieństwo, że jednostka uzyska korzyści ekonomiczne związane z umową; oraz b. koszty dotyczące danej umowy można precyzyjnie określić i wiarygodnie wycenić, niezależnie od tego, czy przysługuje ich zwrot, czy też nie 4. MSRSP 11.40 – jeżeli nie można w wiarygodny sposób oszacować wyniku umowy o usługę budowlaną: a. przychody ujmuje się wyłącznie do wysokości poniesionych kosztów umowy, dla których istnieje prawdopodobieństwo ich odzyskania; oraz b. koszty umowy ujmuje się jako koszt tego okresu, w którym zostały poniesione 5. MSRSP 11.44 i 11.30 – w przypadku, kiedy istnieje prawdopodobieństwo, iż łączne koszty umowy przekroczą łączne przychody z tytułu umowy, przewidywaną stratę ujmuje się bezzwłocznie jako koszt.	w KSR 3) 5. MSRSP 11.23 – nie ma regulacji odnośnie składników kosztów z tytułu umowy o usługę budowlaną (jednak odpowiednie wytyczne, zbieżne z MSRSP 11.23 zawarte są w KSR 3) 6. MSRSP 11.30 – w przypadku samorządowych zakładów budżetowych i jednostek budżetowych oświaty, niektóre przychody (dotacje) zaliczane są od razu w pełnej wysokości do przychodów i ujęte w wyniku okresu (niezależnie od stopnia zaawansowania usługi) 7. MSRSP 11.50 – nie ma wymogu ujawniania: a. kwot przychodów z tytułu umowy ujętych jako przychody za dany okres; b. metod zastosowanych do określenia przychodów z umowy ujętych za dany okres; oraz c. metod zastosowanych do określenia stanu zaawansowania realizowanych umów (jednak odpowiednie wytyczne, zbieżne z MSRSP 11.50 zawarte są w KSR 3) 8. MSRSP 11.51 – nie ma wymogu ujawniania następujących informacji dotyczących realizowanych umów na dzień zakończenia okresu sprawozdawczego: a. łączna kwota poniesionych kosztów i ujętych zysków (pomniejszonych o ujęte straty) na dzień zakończenia

Obszary polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego zgodne z MSRSP	Obszary polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego niezgodne z MSRSP
	okresu sprawozdawczego; b. kwota otrzymanych zaliczek; oraz c. kwota sum zatrzymanych (jednak odpowiednie wytyczne, zbieżne z MSRSP 11.51 zawarte są w KSR 3) 9. MSRSP 11.53 – nie ma wymogu przedstawiania: a. kwoty brutto należnej od zamawiających z tytułu prac wynikających z umowy, jako aktywa; oraz b. kwoty brutto należnej zamawiającym z tytułu prac wynikających z umowy, jako zobowiązania (jednak odpowiednie wytyczne, zbieżne z MSRSP 11.53 zawarte są w KSR 3)
MSRSP 12 – Zapasy	
1. MSRSP 12.9 – zapasy to aktywa: a. mające postać materiałów lub dostaw surowców zużywanych w procesie produkcyjnym; b. mające postać materiałów lub dostaw surowców zużywanych w procesie świadczenia usług; c. przeznaczone do sprzedaży w toku zwykłej działalności gospodarczej; lub d. w procesie produkcji dla potrzeb sprzedaży i dystrybucji 2. MSRSP 12.16 – zapasy pozyskane w drodze transakcji niehandlowych wyceniane są w wartości godziwej 3. MSRSP 12.15 – zapasy wyceniane są według niższej z dwóch	1. MSRSP 12.17 – nie ma regulacji w zakresie wyceny zapasów przetrzymywanych w celu dystrybucji bezpłatnej bądź za opłatą nominalną lub zużycia w procesie produkcji wyrobów przeznaczonych do dystrybucji bezpłatnej lub za opłatą nominalną 2. MSRSP 12.32 – nie ma wymogu, aby koszt składników zapasów, które co do zasady nie dają się wzajemnie zastąpić, oraz koszt wytworzonych produktów i usług przeznaczonych do konkretnych projektów, ustalany był z zastosowaniem metody szczegółowej identyfikacji ich indywidualnych kosztów

Obszary polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego zgodne z MSRSP	Obszary polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego niezgodne z MSRSP
wartości: cena nabycia lub wartość netto możliwa do uzyskania (w przypadkach, w których MSRSP 12.16 do 12. 17 nie mają zastosowania) 4. MSRSP 12.18 – koszt zapasów obejmuje wszystkie koszty zakupu, przetworzenia, oraz inne koszty poniesione przy doprowadzaniu zapasów do ich obecnego miejsca i stanu 5. MSRSP 12.44 – wartość bilansowa zapasów jest ujmowana jako koszt okresu, w którym owe zapasy zostały sprzedane, wymienione lub rozdyskrebowane 6. MSRSP 12.44 – odpisy wartości zapasów lub straty są ujmowane w okresie, w którym odpis lub strata mają miejsce 7. MSRSP 12.47 (tylko jednostki sporządzające sprawozdania finansowe zgodnie z UoR) – wymagane są następujące ujawnienia: a. zasady (polityka) rachunkowości przyjęte do wyceny zapasów, wraz z podaniem zastosowanych metod ustalania kosztu; b. łączna wartość bilansowa zapasów oraz wartość bilansowa zapasów w podziale na ich rodzaje odpowiednim dla danej jednostki; c. wartość zapasów ujętych jako koszt w okresie; d. wartość bilansowa zapasów stanowiących zabezpieczenie zobowiązań e. wartość bilansowa zapasów wykazywanych w wartości godziwej pomniejszonej o koszty sprzedaży; f. kwoty odpisów wartości zapasów ujętych w okresie jako koszt;	3. MSRSP 12.35 – polskie przepisy rachunkowości sektora publicznego dopuszczają nie tylko metodę średniego ważonego kosztu i FIFO, ale również LIFO i metodę szczegółowej identyfikacji 4. MSRSP 12.44 – nie ma regulacji w zakresie odwrócenia odpisu wartości, a w szczególności ujmowania go jako zmniejszenia kwoty zapasów ujętych jako koszt okresu, w którym odwrócenie odpisu wartości ma miejsce 5. MSRSP 12.47 – w przypadku jednostek, których dotyczy również RMF, nie ma wymogu żadnych ujawnień dotyczących zapasów

Obszary polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego zgodne z MSRSP	Obszary polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego niezgodne z MSRSP
g. kwoty odwrócenia wszelkich odpisów wartości ujętych w sprawozdaniu z wyniku i pozostałych całkowitych dochodów; h. okoliczności lub zdarzenia, które doprowadziły do odwrócenia odpisu wartości zapasów (jednak polskie przepisy rachunkowości sektora publicznego nie wymagają ujawniania pozycji (e)-(h) powyżej)	
MSRSP 13 – Leasing	
1. MSRSP 13.48 – leasingodawcy ujmują aktywa oddane w leasing finansowy w sprawozdaniu z sytuacji finansowej, choć nie ma wymogu prezentowania ich jako należności w kwocie równej inwestycji leasingowej netto	1. MSRSP 13.8 i 13.13 – w polskich przepisach rachunkowości sektora publicznego nie ma formalnej definicji leasingu, leasingu finansowego lub leasingu operacyjnego (odpowiednie wytyczne, w tym definicje, zawarte są w KSR 5, jednak definicje te nie są zbieżne z MSRSP 13) 2. MSRSP 13.28 – wskazówki dotyczące traktowania leasingu finansowego są bardzo nieliczne, w szczególności – według jakich przesłanek aktywa powinny być ujmowane przez leasingobiorcę (korzystającego) ; nie ma również regulacji odnośnie strony zobowiązań czy metod wyceny (jednak odpowiednie wytyczne, zbieżne z MSRSP 13.28 zawarte są w KSR 5) 3. MSRSP 13.34 – nie ma regulacji w zakresie tego, w jaki sposób opłaty leasingowe rozdziela się pomiędzy koszty finansowe i zmniejszenie niespłaconego salda zobowiązania, nie ma również wymogu rozliczania kosztów w taki sposób na poszczególne okresy objęte okresem leasingu, aby

Obszary polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego zgodne z MSRSP	Obszary polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego niezgodne z MSRSP
	uzyskać stałą okresową stopę procentową w stosunku do niespłaconego salda zobowiązania (jednak odpowiednie wytyczne, zbieżne z MSRSP 13.34 zawarte są w KSR 5) 4. MSRSP 13.36 – nie ma regulacji odnośnie tego, w jaki sposób składnik aktywów będący przedmiotem leasingu powinien być amortyzowany przez leasingobiorcę; w szczególności, nie ma wymogu by zasady amortyzacji aktywów podlegających amortyzacji będących przedmiotem leasingu były spójne z zasadami stosowanymi przy amortyzacji własnych aktywów jednostki podlegających amortyzacji, oraz by amortyzacja ujmowana była według tych samych zasad co amortyzacja środków trwałych lub aktywów niematerialnych (jednak odpowiednie wytyczne, zbieżne z MSRSP 13.36 zawarte są w KSR 5) 5. MSRSP 13.40 – leasingobiorcy w przypadku leasingu finansowego nie mają obowiązku ujawniania następujących informacji: a. wartość bilansowa netto na dzień bilansowy dla każdej grupy aktywów; b. uzgodnienie różnicy pomiędzy łączną kwotą przyszłych minimalnych opłat leasingowych na dzień bilansowy a ich wartością bieżącą; c. łączna kwota przyszłych minimalnych opłat leasingowych na dzień bilansowy oraz ich wartość bieżąca, płatne

Obszary polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego zgodne z MSRSP	Obszary polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego niezgodne z MSRSP
	w każdym z poniższych okresów: (i) < 1 rok; (ii) >1 rok i < 5 lat; oraz (iii) 5 lat; d. warunkowe opłaty leasingowe ujęte jako koszt danego okresu obrotowego; e. ustalona na dzień bilansowy suma przyszłych minimalnych opłat wynikających z umów subleasingu, których uzyskanie przewiduje się z tytułu nieodwoływalnych umów subleasingowych; oraz f. ogólny opis ważniejszych postanowień umów leasingowych zawartych przez leasingobiorcę (jednak odpowiednie wytyczne, częściowo zbieżne z MSRSP 13.40 zawarte są w KSR 5) 6. MSRSP 13.42 – brak jest regulacji dotyczących traktowania księgowego leasingu operacyjnego przez leasingobiorcę, w szczególności nie ma wymogu, by leasingobiorca ujmował opłaty leasingowe z tytułu leasingu operacyjnego jako koszty metodą liniową przez okres leasingu, chyba że zastosowanie innej systematycznej metody lepiej odzwierciedla sposób rozłożenia w czasie korzyści czerpanych przez użytkownika (jednak odpowiednie wytyczne, zbieżne z MSRSP 13.42 zawarte są w KSR 5) 7. MSRSP 13.44 – nie ma wymogu, by leasingobiorcy w ramach

Obszary polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego zgodne z MSRSP	Obszary polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego niezgodne z MSRSP
	umów leasingu operacyjnego ujawniali następujące informacje: a. łączną kwotę przyszłych minimalnych opłat leasingowych z tytułu nieodwoływalnego leasingu operacyjnego dla każdego z poniższych okresów: (i) < 1 rok; (ii) >1 rok i < 5 lat; oraz (iii) > 5 lat; b. ustaloną na dzień bilansowy sumę przyszłych minimalnych opłat wynikających z umów subleasingu, których uzyskanie przewiduje się z tytułu nieodwoływalnych umów subleasingowych; c. opłaty leasingowe i subleasingowe ujęte jako koszt danego okresu, z podziałem na minimalne opłaty leasingowe, warunkowe opłaty leasingowe i opłaty subleasingowe; oraz d. ogólny opis ważniejszych postanowień umów leasingowych zawartych przez leasingobiorcę (jednak odpowiednie wytyczne, częściowo zbieżne z MSRSP 13.44 zawarte są w KSR 5) 8. MSRSP 13.51 – brak jest regulacji dotyczących traktowania księgowego leasingu finansowego przez leasingodawcę, w szczególności nie ma wymogu ujmowania przychodów finansowych w sposób odzwierciedlający stałą okresową

Obszary polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego zgodne z MSRSP	Obszary polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego niezgodne z MSRSP
	stopę zwrotu na inwestycji leasingowej netto dokonanej przez leasingodawcę w ramach leasingu finansowego (jednak odpowiednie wytyczne, zbieżne z MSRSP 13.51 zawarte są w KSR 5) 9. MSRSP 13.60 – nie jest wymagane ujawnianie przez leasingodawców leasingu finansowego następujących informacji: a. uzgodnienie kwoty inwestycji leasingowej brutto na dzień bilansowy z wartością bieżącą minimalnych opłat leasingowych należnych na dany dzień bilansowy. Ponadto jednostka powinna ujawniać kwotę inwestycji leasingowej brutto i wartość bieżącą minimalnych opłat leasingowych należnych na dzień bilansowy dla każdego z poniższych okresów: (i) < 1 rok; (ii) >1 rok i < 5 lat; oraz (iii) > 5 lat; b. niezrealizowane przychody finansowe; c. niegwarantowane wartości końcowe przypadające leasingodawcy; d. łączne rezerwy na nieściągalne należności z tytułu minimalnych opłat leasingowych; e. warunkowe opłaty leasingowe ujęte w sprawozdaniu z wyniku i pozostałych całkowitych dochodów za dany

Obszary polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego zgodne z MSRSP	Obszary polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego niezgodne z MSRSP
	okres; oraz f. ogólny opis ważniejszych postanowień umów leasingowych zawartych przez leasingodawcę (jednak odpowiednie wytyczne, częściowo zbieżne z MSRSP 13.60 zawarte są w KSR 5) 10. MSRSP 13.62 – brak jest regulacji dotyczących traktowania księgowego leasingu operacyjnego przez leasingodawcę, w szczególności nie ma wymogu prezentowania aktywów oddanych w leasing operacyjny zgodnie z charakterem tych aktywów (jednak odpowiednie wytyczne, zbieżne z MSRSP 13.62 zawarte są w KSR 5) 11. MSRSP 13.63 – brak jest regulacji dotyczących traktowania księgowego leasingu operacyjnego przez leasingodawcę, w szczególności nie ma wymogu ujmowania przychodów z tytułu leasingu operacyjnego jako przychód metodą liniową przez okres leasingu, chyba że zastosowanie innej systematycznej metody lepiej odzwierciedla sposób rozłożenia w czasie zmniejszania się korzyści czerpanych z oddanego w leasing składnika aktywów (jednak odpowiednie wytyczne, zbieżne z MSRSP 13.63 zawarte są w KSR 5) 12. MSRSP 13.66 - nie ma regulacji odnośnie tego, w jaki sposób składnik aktywów będący przedmiotem leasingu powinien być amortyzowany przez leasingodawcę; w szczególności,

Obszary polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego zgodne z MSRSP	Obszary polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego niezgodne z MSRSP
	nie ma wymogu by zasady amortyzacji aktywów podlegających amortyzacji będących przedmiotem leasingu były spójne ze zwykłymi zasadami amortyzacji przyjętymi przez leasingodawcę w odniesieniu do zbliżonych aktywów, oraz by odpisy amortyzacyjne wyliczane były w taki sam sposób, jak w przypadku środków trwałych lub aktywów niematerialnych (jednak odpowiednie wytyczne, zbieżne z MSRSP 13.66 zawarte są w KSR 5) 13. MSRSP 13.69 – leasingodawcy nie mają obowiązku ujawniania następujących informacji dotyczących leasingu operacyjnego: a. przyszłe minimalne opłaty leasingowe z tytułu nieodwoływalnego leasingu operacyjnego: w łącznej kwocie oraz w podziale na poniższe okresy: (i) < 1 rok; (ii) >1 rok i < 5 lat; oraz (iii) > 5 lat; b. łączne kwoty warunkowych opłat leasingowych ujęte jako przychód w okresie; oraz c. ogólny opis postanowień umów leasingowych zawartych przez leasingodawcę (jednak odpowiednie wytyczne, częściowo zbieżne z MSRSP 13.69 zawarte są w KSR 5) 14. MSRSP 13.71 – brak jest regulacji dotyczących traktowania

Obszary polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego zgodne z MSRSP	Obszary polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego niezgodne z MSRSP
	księgowego leasingu zwrotnego, w szczególności nie ma wymogu by jeżeli transakcja sprzedaży i leasingu zwrotnego ma charakter leasingu finansowego, części przychodów ze sprzedaży, która przekracza wartość bilansową, nie ujmować niezwłocznie jako przychodu sprzedawcy – leasingobiorcy, tylko rozliczać w czasie i odpisywać przez okres leasingu (jednak odpowiednie wytyczne, zbieżne z MSRSP 13.71 zawarte są w KSR 5) 15. MSRSP 13.73 brak jest regulacji dotyczących traktowania księgowego leasingu zwrotnego, w szczególności nie ma wymogu by jeżeli transakcja sprzedaży i leasingu zwrotnego ma charakter leasingu operacyjnego i jeżeli jest jasne, że transakcja została zawarta w cenach odpowiadających wartości godziwej, ewentualne zyski lub straty ujmować niezwłocznie (jednak odpowiednie wytyczne, zbieżne z MSRSP 13.73 zawarte są w KSR 5)
MSRSP 14 – Zdarzenia po zakończeniu okresu sprawozdawczego	
1. MSRSP 14.5, 14.10, 14.12 (tylko jednostki sporządzające sprawozdania finansowe zgodnie z UoR) – istnieje wymóg by jednostka: a. korygowała kwoty ujęte w sprawozdaniu finansowym, aby uwzględnić zdarzenia następujące po dniu zakończenia okresu sprawozdawczego wymagające dokonania korekt, czyli zdarzenia, które mają miejsce pomiędzy dniem zakończenia	1. MSRSP 14.5, 14.10, 14.12 – w przypadku jednostek, których dotyczy również RMF, nie ma regulacji w zakresie traktowania księgowego (w tym ujawnień) wymagających i nie wymagających korekt zdarzeń następujących po dniu bilansowym 2. MSRSP 14.14 – regulacje MSRSP dotyczące ujmowania zobowiązań z tytułu dywidend nie mają zastosowania do

Obszary polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego zgodne z MSRSP	Obszary polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego niezgodne z MSRSP
okresu sprawozdawczego a datą zatwierdzenia sprawozdania finansowego do publikacji i które dostarczają dowodów na istnienie określonego stanu na dzień zakończenia okresu sprawozdawczego; oraz b. nie korygowała kwot ujętych w sprawozdaniu finansowym w celu odzwierciedlenia następujących po dniu zakończenia okresu sprawozdawczego zdarzeń niewymagających dokonania korekt, czyli zdarzeń, które mają miejsce pomiędzy dniem zakończenia okresu sprawozdawczego a datą zatwierdzenia sprawozdania finansowego do publikacji i które wskazują na stan zaistniały po dniu zakończenia okresu sprawozdawczego 2. MSRSP 14.18 (tylko jednostki sporządzające sprawozdania finansowe zgodnie z UoR) – jednostka nie sporządza sprawozdań finansowych przy założeniu kontynuacji działalności, jeśli osoby odpowiedzialne za sporządzanie sprawozdań finansowych, lub też kierownictwo, ustali po dniu zakończenia okresu sprawozdawczego, iż (a) kierownictwo jednostki postanowiło o likwidacji jednostki lub o zaprzestaniu prowadzenia działalności, lub też (b) nie ma innej realistycznej alternatywy 3. MSRSP 14.26 – jednostka ujawnia datę zatwierdzenia sprawozdania finansowego do publikacji oraz informuje o tym, kto dokonał zatwierdzenia 4. MSRSP 14.28 (tylko jednostki sporządzające sprawozdania finansowe zgodnie z UoR) – jeżeli po dniu zakończenia okresu	polskich JSFP ponieważ formalnie nie mają one możliwości wypłaty dywidend (formy prawne, w jakich działają polskie JSFP nie przewidują dystrybucji nadwyżek w formie dywidend) 3. MSRSP 14.18 – o ile przepisy o likwidacji jednostki nie stanowią inaczej, jednostki sporządzające sprawozdania finansowe zgodnie z RMF sporządzają je według zasad określonych dla jednostek kontynuujących działalność, nawet jeśli osoby odpowiedzialne za sporządzanie sprawozdań finansowych, lub też kierownictwo, ustali po dniu zakończenia okresu sprawozdawczego, iż (a) kierownictwo jednostki postanowiło o likwidacji jednostki lub o zaprzestaniu prowadzenia działalności, lub też (b) nie ma innej realistycznej alternatywy 4. MSRSP 14.26 – nie ma obowiązku ujawniania faktu, że pewne osoby są uprawnione do wprowadzania poprawek do sprawozdania finansowego już po jego publikacji 5. MSRSP 14.28 – jeżeli po dniu zakończenia okresu sprawozdawczego, ale przed zatwierdzeniem sprawozdań do publikacji, jednostka stosująca zapisy RMF uzyskuje informacje na temat uwarunkowań występujących na dzień zakończenia okresu sprawozdawczego, nie ma obowiązku aktualizowania ujawnianych przez siebie informacji dotyczących tych uwarunkowań w świetle nowych

Obszary polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego zgodne z MSRSP	Obszary polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego niezgodne z MSRSP
sprawozdawczego, ale przed zatwierdzeniem sprawozdań do publikacji, jednostka uzyskuje informacje na temat uwarunkowań występujących na dzień zakończenia okresu sprawozdawczego, w świetle nowych informacji aktualizuje ujawniane przez siebie informacje dotyczące tych uwarunkowań 5. MSRSP 14.30 (tylko jednostki sporządzające sprawozdania finansowe zgodnie z UoR) – jednostka ma obowiązek ujawniać informacje na temat zdarzeń następujących po dniu zakończenia okresu sprawozdawczego (jednak w przeciwieństwie do MSRSP 14, UoR nie wymaga ujawnienia następujących informacji każdej znaczącej kategorii zdarzeń następujących po dniu zakończenia okresu sprawozdawczego i niewymagających dokonania korekt: (a) charakter zdarzenia; oraz (b) oszacowanie jego skutków finansowych lub stwierdzenie, iż takiego szacunku nie można dokonać)	informacji 6. MSRSP 14.30 – jednostki stosujące RMF nie mają obowiązku ujawniania informacji odnośnie niewymagających korekt zdarzeń następujących po dniu bilansowym
MSRSP 15 – Instrumenty finansowe: Prezentacja i ujawnienia	
MSRSP 15 został uchylony. Zob. MSRSP 28-30.	
MSRSP 16 – Nieruchomości inwestycyjne	
1. MSRSP 16.20 – nieruchomość inwestycyjną ujmuje się w aktywach wtedy i tylko wtedy, gdy uzyskanie przez jednostkę przyszłych korzyści ekonomicznych związanych z tą nieruchomością jest prawdopodobne oraz można wiarygodnie wycenić jej cenę nabycia lub wartość godziwą 2. MSRSP 16.26 – nieruchomość inwestycyjną początkowo wycenia się	1. MSRSP 16.8 – nie ma regulacji w zakresie warunków, jakie muszą być spełnione, by zaklasyfikować prawo leasingobiorcy do użytkowania nieruchomości na mocy umowy leasingu operacyjnego jako nieruchomość inwestycyjną 2. MSRSP 16.62 – brak jest regulacji dla sytuacji, w której

Obszary polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego zgodne z MSRSP	Obszary polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego niezgodne z MSRSP
według kosztu (z uwzględnieniem kosztów przeprowadzenia transakcji) 3. MSRSP 16.27 – jeśli nieruchomość inwestycyjna została nabyta w drodze transakcji niehandlowej, cena nabycia ustalana jest jako wartość godziwa w dniu nabycia 4. MSRSP 16.39 i 16.43 – po początkowym ujęciu nieruchomości inwestycyjnej, czy jednostka ma obowiązek wybrać jako zasadę rachunkowości jedną z metod wyceny: model wartości godziwej lub model kosztowy 5. MSRSP 16.42 – jednostka, która wybierze model wyceny w wartości godziwej, wycenia w wartości godziwej wszystkie nieruchomości inwestycyjne 6. MSRSP 16.44 – zysk lub strata wynikająca ze zmiany wartości godziwej nieruchomości inwestycyjnej wpływa na zysk lub stratę netto w okresie, w którym nastąpiła zmiana 7. MSRSP 16.47 – wartość godziwa nieruchomości inwestycyjnej odzwierciedla warunki rynkowe na dzień bilansowy 8. MSRSP 16.65 – po ujęciu początkowym, jeśli wybrano model kosztowy, jednostka wycenia wszystkie nieruchomości inwestycyjne według kosztu pomniejszonego o zakumulowaną kwotę amortyzacji i zakumulowaną kwotę odpisów z tytułu utraty wartości 9. MSRSP 16.77 – nieruchomość inwestycyjna zostaje usunięta z ksiąg jeśli podlega zbyciu, lub w przypadku trwałego wycofania z użytkowania, jeżeli nie oczekuje się uzyskania w przyszłości	w chwili nabycia nieruchomości inwestycyjnej lub po zmianie sposobu jej użytkowania jednostka posiada bezsprzeczne dowody na to, iż nie będzie w stanie regularnie i wiarygodnie ustalać wartości godziwej 3. MSRSP 16.64 – nie ma wymogu kontynuowania wyceny w wartości godziwej (jeśli jednostka początkowo wyceniła nieruchomość inwestycyjną w wartości godziwej) aż do momentu zbycia, nawet jeśli porównywalne transakcje rynkowe zdarzają się coraz rzadziej a ceny rynkowe są trudniejsze do ustalenia 4. MSRSP 16.66 i MSRSP 16.71-72 oraz MSRSP 16.74 – nie ma regulacji w zakresie przeniesienia nieruchomości z i do nieruchomości inwestycyjnych 5. MSRSP 16.76 – nie ma wymogu, by kiedy jednostka zakończy budowę lub przeprowadzane we własnym zakresie dostosowywanie nieruchomości inwestycyjnej, która będzie wykazywana w wartości godziwej, różnicę między ustaloną na ten dzień wartością godziwą tej nieruchomości a jej poprzednią wartością bilansową ujmować w zysku lub stracie 6. MSRSP 16.86-87 i MSRSP 16.90 – oprócz wymogu ujawnienia przez jednostki stosujące UoR wybranej metody wyceny (tzn. według kosztu lub wartości godziwej) nie ma wymogów w zakresie ujawnień dotyczących nieruchomości

Obszary polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego zgodne z MSRSP	Obszary polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego niezgodne z MSRSP
żadnych korzyści wynikających z jej zbycia 10. MSRSP 16.80 – zyski lub straty wynikające z wycofania z użytkowania lub zbycia nieruchomości inwestycyjnej ustala się jako różnicę między przychodami netto ze zbycia a wartością bilansową danego składnika aktywów oraz ujmuje w wyniku w okresie, w którym dokonano likwidacji lub sprzedaży	inwestycyjnych
MSRSP 17 – Rzeczowe aktywa trwałe	
1. MSRSP 17.14 – koszt składnika rzeczowych aktywów trwałych ujmowany jest jako składnik aktywów tylko i wyłącznie jeśli istnieje prawdopodobieństwo, że jednostka uzyska przyszłe korzyści ekonomiczne lub potencjał świadczenia usług w związku ze składnikiem aktywów; oraz cenę nabycia lub wartość godziwą danej pozycji można wycenić w wiarygodny sposób 2. MSRSP 17.23 – koszt bieżącego utrzymania składnika aktywów jest wyłączony z bilansu i zamiast tego ujmowany w wyniku w momencie poniesienia 3. MSRSP 17.26 (tylko jednostki sporządzające sprawozdania finansowe zgodnie z UoR) – składnik rzeczowych aktywów trwałych w momencie początkowego ujęcia wyceniany jest według kosztu 4. MSRSP 17.27 (tylko jednostki sporządzające sprawozdania finansowe zgodnie z UoR) – jeśli składnik aktywów został nabyty w drodze transakcji niehandlowej jego koszt wyceniany jest według wartości godziwej na dzień nabycia 5. MSRSP 17.42 – po ujęciu początkowym, do wszystkich rzeczowych	1. MSRSP 17.26 – w przypadku jednostek, których dotyczy również RMF, składnik rzeczowych aktywów trwałych w momencie początkowego ujęcia wyceniany jest według kosztu, chyba, że jednostka zdecyduje się na zastosowanie uproszczeń, dozwolonych przez RMF 2. MSRSP 17.27 – w przypadku jednostek, których dotyczy również RMF, jeśli składnik aktywów został nabyty w drodze transakcji niehandlowej, jego koszt wyceniany jest według wartości godziwej na dzień nabycia, za wyjątkiem środków trwałych stanowiących własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego otrzymanych nieodpłatnie; takie środki trwałe mogą być wycenione w wartości określonej w decyzji właściwego organu 3. MSRSP 17.42 i MSRSP 17.44-56 – po ujęciu początkowym, nie ma możliwości stosowania modelu wartości przeszacowanej, zatem zapisy te nie znajdują zastosowania (pewne formy aktualizacji wyceny są możliwe, jednak tylko

Obszary polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego zgodne z MSRSP	Obszary polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego niezgodne z MSRSP
aktywów trwałych stosowany jest model kosztowy 6. MSRSP 17.43 – model kosztowy wymaga, by po ujęciu pozycji rzeczowych aktywów trwałych jako składnika aktywów był on wykazywany według kosztu, pomniejszonego o zakumulowane odpisy amortyzacyjne oraz zakumulowane odpisy z tytułu utraty wartości 7. MSRSP 17.64 i 17.66 – zasadniczo, podlegająca amortyzacji wartość pozycji aktywów jest rozkładana w sposób systematyczny na przestrzeni okresu użytkowania a odpisy amortyzacyjne za każdy okres ujmowane są w wyniku o ile nie są wliczone w wartość bilansową innego składnika aktywów 8. MSRSP 17.67 – wartość końcowa oraz okres użytkowania składnika aktywów weryfikuje się okresowo i w przypadku, gdy oczekiwania różnią się od wcześniejszych szacunków, zmianę (zmiany) ujmuje się jako zmianę wartości szacunkowych 9. MSRSP 17.82 – zaprzestaje się ujmowania wartości bilansowej pozycji rzeczowych aktywów trwałych: w momencie zbycia, lub wówczas, gdy nie przewiduje się osiągnięcia przyszłych korzyści ekonomicznych z jego użytkowania lub zbycia 10. MSRSP 17.83 i 17.86 – zyski i straty wynikające z faktu zaprzestania ujmowania pozycji rzeczowych aktywów trwałych ujmuje się w wyniku w momencie zaprzestania ujmowania; takie zyski lub straty ustalane są jako różnica między przychodami netto ze zbycia (jeśli takie były) a wartością bilansową tej pozycji	jeśli pozwalają na to odrębne przepisy) 4. MSRSP 17.43 – placówki zagraniczne specyficznie nie dokonują amortyzacji lub umorzenia środków trwałych 5. MSRSP 17.59 – nie jest dozwolone, by każda część składowa pozycji rzeczowych aktywów trwałych, której koszt jest istotny w porównaniu z kosztem całej pozycji, była amortyzowana osobno (podejście komponentowe) 6. MSRSP 17.64 i 17.66 – jednostki, stosujące również RMF mają możliwość stosowania uproszczeń i stosowania stawek, które niekoniecznie odzwierciedlają okres ekonomicznej użyteczności amortyzowanych aktywów; ponadto placówki zwolnione są z obowiązku amortyzacji środków trwałych 7. MSRSP 17.76 i 17.77 – nie ma jednoznacznych regulacji odnośnie tego, jakie metody amortyzacji powinny być stosowane, bądź też ich okresowej weryfikacji i zmian 8. MSRSP 17.88-89 – w przypadku jednostek, których dotyczy również RMF, nie ma obowiązku ujawniania żadnych konkretnych informacji odnośnie rzeczowych aktywów trwałych za wyjątkiem łącznej kwoty odpisów amortyzacyjnych na koniec okresu sprawozdawczego 9. MSRSP 17.92 – nie ma wymogów odnośnie ujawnień dotyczących aktywów przeszacowanych, ponieważ polskie przepisy rachunkowości sektora publicznego nie

Obszary polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego zgodne z MSRSP	Obszary polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego niezgodne z MSRSP
11. MSRSP 17.88 (tylko jednostki sporządzające sprawozdania finansowe zgodnie z UoR) – jednostka ma obowiązek ujawnienia: a. metody wyceny zastosowane do ustalenia wartości bilansowej brutto; b. zastosowane metody amortyzacji; c. okresy użytkowania rzeczowych aktywów trwałych i zastosowane stawki amortyzacyjne; d. wartość bilansowa brutto i amortyzacja (zagregowane z odpisami aktualizującymi z tytułu utraty wartości) na początek i na koniec okresu; oraz e. uzgodnienie wartości bilansowej z początku okresu z wartością z końca okresu, pokazujące odrębnie przyczyny zmian 12. MSRSP 17.89 (tylko jednostki sporządzające sprawozdania finansowe zgodnie z UoR) – jednostka ma obowiązek ujawnienia następujących informacji: a. fakt istnienia oraz kwoty ograniczeń dotyczących tytułu prawnego jednostki gospodarczej oraz informacje o zastawieniu rzeczowych aktywów trwałych tytułem zabezpieczenia zobowiązań; b. kwoty nakładów uwzględnionych w wartości bilansowej pozycji rzeczowych aktywów trwałych w toku budowy; c. kwoty zobowiązań umownych zaciągniętych w celu nabycia rzeczowych aktywów trwałych; oraz d. jeśli nie zostało to osobno ujawnione w sprawozdaniu z wyniku	dopuszczają zastosowania modelu wartości przeszacowanej (zatem wymogi MSRSP 17.92 nie mają zastosowania)

Obszary polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego zgodne z MSRSP	Obszary polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego niezgodne z MSRSP
finansowego, kwoty otrzymanych odszkodowań uzyskanych od stron trzecich z tytułu utraty wartości lub utracenia pozycji rzeczowych aktywów trwałych ujętych w wyniku	
MSRSP 18 – Sprawozdawczość segmentów operacyjnych	
	Polskie przepisy rachunkowości sektora publicznego nie wymagają ujawniania w sprawozdaniach finansowych informacji odnośnie segmentów. Aby osiągnąć zgodność z głównymi wymogami MSRSP 18, konieczne byłoby zawarcie w polskich przepisach rachunkowości następujących rozwiązań: 1. Wprowadzenie obowiązku identyfikacji przez jednostkę poszczególnych segmentów operacyjnych i prezentowania informacji na ich temat (MSRSP 18.12) 2. Zdefiniowanie segmentu operacyjnego jako możliwej do wyodrębnienia działalności lub grupy działalności jednostki, dla której należy prezentować informacje finansowe oddzielnie w celu (a) oceny przeszłych wyników jednostki w zakresie realizacji jej celów, oraz (b) podejmowania decyzji o alokacji zasobów w przyszłości (MSRSP 18.9) 3. Wymaganie, by typy segmentów, dla których przedstawiane są sprawozdania dla potrzeb zarządu i starszego kierownictwa obejmowały segmenty funkcjonalne, czyli dające się wyodrębnić komponenty jednostki, angażujące się w celu realizacji określonej produkcji lub osiągnięcia

Obszary polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego zgodne z MSRSP	Obszary polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego niezgodne z MSRSP
	określonych celów operacyjnych zgodnych z ogólną misją każdej z jednostek (MSRSP 18.17a) 4. Wymaganie, by typy segmentów, dla których przedstawiane są sprawozdania dla potrzeb zarządu i starszego kierownictwa obejmowały segmenty geograficzne, czyli dające się wyodrębnić komponenty jednostki, angażujące się w celu realizacji określonej produkcji lub osiągnięcia określonych celów operacyjnych na określonym obszarze geograficznym (MSRSP 18.17b) 5. Wymaganie, by przychody segmentu operacyjnego prezentowane w sprawozdaniu z wyniku i pozostałych całkowitych przychodów jednostki były możliwe do przypisania bezpośrednio danemu segmentowi, podobnie jak odnośna część przychodów jednostki, którą można zasadnie alokować do danego segmentu, z tytułu transferów z budżetu bądź podobnych, grantów, kar i opłat, sprzedaży do klientów zewnętrznych lub z transakcji z innymi segmentami tej samej jednostki (MSRSP 18.27) 6. Wymaganie, by przychody segmentu operacyjnego wyłączały dochody z odsetek lub dywidend, w tym odsetki należne z tytułu zaliczek lub pożyczek udzielonych innym segmentom, chyba, że operacje danego segmentu mają przede wszystkim charakter finansowy (MSRSP 18.27) 7. Wymaganie, by przychody segmentu operacyjnego

Obszary polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego zgodne z MSRSP	Obszary polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego niezgodne z MSRSP
	wyłączały zyski ze sprzedaży inwestycji lub wygaszenia długu, chyba, że operacje danego segmentu mają przede wszystkim charakter finansowy (MSRSP 18.27) 8. Wymaganie, by przychody segmentu operacyjnego obejmowały udział jednostki w wyniku netto jednostek powiązanych wspólnych przedsięwzięć, bądź też innych inwestycji rozliczanych metodą praw własności, tylko jeśli pozycje te uwzględniane są w skonsolidowanych lub łącznych dochodach jednostki (MSRSP 27) 9. Wymaganie, by przychody segmentu operacyjnego obejmowały udział partnera <i>joint venture</i> w przychodach wspólnie kontrolowanej jednostki rozliczanej metodą konsolidacji proporcjonalnej zgodnie z krajowym standardem rachunkowości stanowiącym odpowiednik MSRSP 8 "Sprawozdawczość finansowa udziałów we wspólnych przedsięwzięciach." (MSRSP 18.27) 10. Wymaganie, by koszty segmentu operacyjnego prezentowane w sprawozdaniu z wyniku i pozostałych całkowitych przychodów jednostki były to koszty możliwe do przypisania bezpośrednio danemu segmentowi, oraz odnośna część kosztów jednostki, które mogą być zasadnie alokowane do danego segmentu, w tym koszty związane z dostawą produktów lub świadczeniem usług stronom trzecim, oraz koszty związane z transakcjami zawieranymi

Obszary polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego zgodne z MSRSP	Obszary polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego niezgodne z MSRSP
	z innymi segmentami w obrębie tej samej jednostki (MSRSP 18.27) 11. Wymaganie, by koszty segmentu operacyjnego wyłączały odsetki, w tym odsetki płatne z tytułu zaliczek lub pożyczek otrzymanych od innych segmentów, chyba, że operacje danego segmentu mają przede wszystkim charakter finansowy (MSRSP 18.27) 12. Wymaganie, by koszty segmentu operacyjnego wyłączały straty z tytułu sprzedaży inwestycji lub wygaszenia długu, chyba, że operacje danego segmentu mają przede wszystkim charakter finansowy (MSRSP 18.27) 13. Wymaganie, by koszty segmentu operacyjnego wyłączały udział jednostki w deficycie lub stratach netto jednostek stowarzyszonych, wspólnych przedsięwzięć lub innych inwestycji rozliczanych metodą praw własności (MSRSP 18.27) 14. Wymaganie, by koszty segmentu operacyjnego wyłączały koszty z tytułu podatku dochodowego lub koszty stanowiące ich ekwiwalent, ujmowane zgodnie ze standardami rachunkowości regulującymi obowiązki w zakresie płatności podatku dochodowego lub jego ekwiwalentu (MSRSP 18.27) 15. Wymaganie, by koszty segmentu operacyjnego wyłączały ogólne koszty administracyjne, koszty centrali i inne koszty powstające na poziomie jednostki i dotyczące jednostki jako

Obszary polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego zgodne z MSRSP	Obszary polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego niezgodne z MSRSP
	całości (MSRSP 18.27) 16. Wymaganie, by przychody segmentu operacyjnego obejmowały udział partnera <i>joint venture</i> w kosztach wspólnie kontrolowanej jednostki rozliczanej metodą konsolidacji proporcjonalnej zgodnie z krajowym standardem rachunkowości stanowiącym odpowiednik MSRSP 8 (MSRSP 18.27) 17. Wymaganie, by sprawozdania dla segmentu operacyjnego jako aktywa segmentu wykazywały aktywa operacyjne użytkowane przez segment dla potrzeb działalności operacyjnej, które można albo przypisać bezpośrednio do segmentu albo zasadnie alokować, nie obejmujące aktywów z tytułu podatku dochodowego lub ich ekwiwalentu, ujmowanych zgodnie ze standardem krajowym regulującym obowiązki w zakresie płatności podatku dochodowego lub jego ekwiwalentu, natomiast obejmujące inwestycje rozliczane metodą praw własności tylko jeśli wynik netto takich inwestycji jest ujęty w przychodach segmentu operacyjnego (MSRSP 18.27) 18. Wymaganie, by sprawozdania dla segmentu operacyjnego jako zobowiązania segmentu wykazywały zobowiązania operacyjne wynikające z działalności operacyjnej segmentu, które można albo przypisać bezpośrednio do segmentu albo zasadnie alokować, nie obejmujące aktywów z tytułu

Obszary polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego zgodne z MSRSP	Obszary polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego niezgodne z MSRSP
	podatku dochodowego lub ich ekwiwalentu, ujmowanych zgodnie ze standardem krajowym regulującym obowiązki w zakresie płatności podatku dochodowego lub jego ekwiwalentu, natomiast obejmujące , udział partnera joint venture w zobowiązaniach wspólnie kontrolowanej jednostki rozliczanej metodą <i>konsolidacji proporcjonalnej</i> zgodnie z krajowym standardem rachunkowości stanowiącym odpowiednik MSRSP 8 (MSRSP 18.27) 19. Wymaganie, by informacje dotyczące segmentu operacyjnego zgodne były z zasadami (polityką) rachunkowości, przyjętymi dla potrzeb sporządzania i prezentacji sprawozdań finansowych skonsolidowanej grupy lub jednostki (MSRSP 18.43) 20. Wymaganie, by aktywa współużytkowane przez dwa lub więcej segmentów były alokowane do segmentów tylko i wyłącznie jeśli związane z nimi dochody i koszty również alokowane są do tych segmentów (MSRSP 18.47) 21. Wymaganie, by jeśli w bieżącym okresie segment operacyjny identyfikowany jest jako segment po raz pierwszy, dane wcześniejszych okresów dotyczące tego segmentu, prezentowane dla potrzeb porównawczych, były przekształcane tak, by prezentować nowo zidentyfikowany segment operacyjny jako odrębny segment, chyba, że jest to niewykonalne w praktyce (MSRSP 18.49)

Obszary polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego zgodne z MSRSP	Obszary polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego niezgodne z MSRSP
	22. Wymaganie, by jednostka ujawniała przychody segmentu operacyjnego i koszty segmentu operacyjnego dla każdego segmentu (MSRSP 18.52) 23. Wymaganie, by przychody segmentu operacyjnego z tytułu transferów budżetowych czy podobnych alokacji, przychody segmentu operacyjnego z innych źródeł zewnętrznych i przychody segmentu operacyjnego z transakcji z innymi segmentami były obowiązkowo prezentowane osobno w sprawozdaniach finansowych (MSRSP 18.52) 24. Wymaganie, by jednostka ujawniała łączną wartość bilansową aktywów dla każdego segmentu (MSRSP 18.53) 25. Wymaganie, by jednostka ujawniała łączną wartość bilansową zobowiązań dla każdego segmentu (MSRSP 18.54) 26. Wymaganie, by jednostka ujawniała łączne koszty poniesione w okresie sprawozdawczym dla potrzeb nabycia aktywów segmentu, które mają być przez każdy z segmentów użytkowane przez okres dłuższy niż jeden okres sprawozdawczy (MSRSP 18.55) 27. Wymaganie, by jednostka ujawniała dla każdego segmentu zagregowaną wartość udziału jednostki w wyniku netto jednostek stowarzyszonych, wspólnych przedsięwzięć, lub innych inwestycji rozliczanych metodą <i>praw własności</i>, jeśli zasadniczo wszystkie te jednostki stowarzyszone mieszczą

Obszary polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego zgodne z MSRSP	Obszary polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego niezgodne z MSRSP
	się w tym jednym segmencie, jak też zagregowaną wartość inwestycji dokonanych przez segment w tych jednostkach i wspólnych przedsięwzięciach (MSRSP 18.61 i 18.63) 28. Wymaganie, by jednostka prezentowała uzgodnienia pomiędzy informacjami przedstawianymi dla segmentów (przychody, koszty, aktywa i zobowiązania) i zagregowanymi informacjami w skonsolidowanych lub jednostkowych sprawozdaniach finansowych (MSRSP 18.64) 29. Wymaganie, by przy wycenie i prezentacji przychodów segmentu operacyjnego z transakcji z innymi segmentami, czy transfery pomiędzy segmentami wyceniane były zgodnie z podstawą ich wystąpienia i by podstawa wyceny transferów pomiędzy segmentami oraz jej ewentualne zmiany były ujawniane (MSRSP 18.67) 30. Wymaganie, by zmiany w zasadach (polityce) rachunkowości przyjętych dla potrzeb sprawozdawczości segmentów operacyjnych, które mogą mieć istotny wpływ na ujawniane informacje dotyczące segmentu, były ujawniane by informacje porównawcze z wcześniejszych okresów były odpowiednio przekształcane, chyba że jest to niewykonalne w praktyce (MSRSP 18.68) 31. Wymaganie, by dla każdego z segmentów funkcjonalnych dla którego sporządzane są odrębne sprawozdania podawane były typy produktów i usług (MSRSP 18.73a)

Obszary polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego zgodne z MSRSP	Obszary polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego niezgodne z MSRSP
	32. Wymaganie, by ujawniany był skład każdego z segmentów geograficznych, dla których sporządzane są sprawozdania finansowe (MSRSP 18.73b) 33. Wymaganie, by jeśli dla potrzeb podziału na segmenty nie przyjęto ani podstawy funkcjonalnej, ani geograficznej, ujawniany był charakter poszczególnych segmentów i wykonywanej przez nie działalności (MSRSP 18.73c)
MSRSP 19 – Rezerwy, zobowiązania warunkowe i aktywa warunkowe	
1. MSRSP 19.22 – rezerwę tworzy się wówczas, gdy: a. na jednostce ciąży obecny obowiązek (prawny lub zwyczajowo oczekiwany) wynikający ze zdarzeń przeszłych; b. jest prawdopodobne, aby konieczne było wydatkowanie środków zawierających w sobie korzyści ekonomiczne lub potencjał świadczeń w celu wypełnienia obowiązku; oraz c. można dokonać wiarygodnego szacunku kwoty tego obowiązku 2. MSRSP 19.23 – w przypadkach, w których stwierdzenie, czy istnieje obecny obowiązek jest niejasne, uznaje się, że zdarzenie przeszłe powoduje powstanie obecnego obowiązku, jeśli – po uwzględnieniu wszystkich dostępnych dowodów – istnienie obowiązku na dzień bilansowy jest bardziej prawdopodobne niż jego brak 3. MSRSP 19.35 – jednostka nie ujmuje zobowiązań warunkowych 4. MSRSP 19.44 – kwota, na którą tworzona jest rezerwa, stanowi najbardziej właściwy szacunek nakładów niezbędnych do	1. MSRSP 19.39 i MSRSP 19.105 – brak jakichkolwiek regulacji odnośnie aktywów warunkowych, w szczególności nie ma jednoznacznego zakazu ujmowania aktywów warunkowych; brak też wymogów w zakresie ujawnień 2. MSRSP 19.50 – ani w UoR ani w RMF nie ma wymogu uwzględniania ryzyka i niepewności nieodłącznie towarzyszących wielu zdarzeniom i okolicznościom, (jednak odpowiednie wytyczne, zbieżne z MSRSP 19.50 zawarte są w KSR 6) 3. MSRSP 19.53 – ani w UoR ani w RMF nie ma wymogu uwzględniania zmiany wartości pieniądza w czasie, jeśli jej skutek jest istotny; nie ma też wymogu wyceny rezerwy w bieżącej wartości nakładów, które, jak się oczekuje, będą niezbędne do wypełnienia obowiązku (jednak odpowiednie wytyczne, zbieżne z MSRSP 19.53 zawarte są w KSR 6)

Obszary polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego zgodne z MSRSP	Obszary polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego niezgodne z MSRSP
wypełnienia obecnego obowiązku na dzień zakończenia okresu sprawozdawczego 5. MSRSP 19.69 – stan rezerw weryfikuje się na każdy dzień zakończenia okresu sprawozdawczego i koryguje w celu odzwierciedlenia bieżącego, najbardziej właściwego szacunku; jeśli przestało być prawdopodobne, że w celu wypełnienia obowiązku nastąpi wymagany wypływ środków zawierających w sobie korzyści ekonomiczne lub potencjał świadczeń, rozwiązuje się rezerwę 6. MSRSP 19.71 – rezerwę wykorzystuje się tylko na nakłady o takim przeznaczeniu, na jakie była pierwotnie utworzona 7. MSRSP 19.73 - jednostce nie wolno tworzyć rezerw na przyszłe straty operacyjne 8. MSRSP 19.97 – tylko jednostki sporządzające sprawozdania finansowe zgodnie z UoR ujawniają następujące informacje: - wartość bilansową na początku i na końcu okresu; - dotatkowe rezerwy utworzone w ciągu okresu, łącznie ze zwiększeniami dotychczasowych rezerw; - kwoty wykorzystane w ciągu okresu (czyli poniesione i rozliczone z rezerwami); - kwoty niewykorzystane, rozwiązane w ciągu okresu; oraz - wzrost w ciągu okresu kwoty zdyskontowanej, wynikającej z upływu czasu oraz skutków wszelkich zmian stopy dyskontowej 9. MSRSP 19.100 –tylko jednostki sporządzające sprawozdania finansowe zgodnie z UoR mają obowiązek ujawniania zobowiązań	4. MSRSP 19.56 - ani w UoR ani w RMF nie ma wymogu ustalania stopy dyskontowej (lub stóp) przed opodatkowaniem, tak, by odzwierciedlić bieżącą ocenę rynkową dotyczącą wartości pieniądza w czasie oraz ryzyka właściwego dla zobowiązania; nie jest również zabronione stosowanie stopy dyskontowej (lub stóp) odzwierciedlających ryzyko, o które skorygowano szacunki przyszłych przepływów pieniężnych (jednak odpowiednie wytyczne, zbieżne z MSRSP 19.56 zawarte są w KSR 6) 5. MSRSP 19.58 – ani w UoR ani w RMF nie ma wymogu, by odzwierciedlać zdarzenia przyszłe, które mogą wpłynąć na wysokość kwoty niezbędnej do wypełnienia przez jednostkę obowiązku, w kwocie tworzonej rezerwy, jeśli istnieją wystarczające i obiektywne dowody na to, że zdarzenia te nastąpią (jednak odpowiednie wytyczne, zbieżne z MSRSP 19.58 zawarte są w KSR 6) 6. MSRSP 19.61 – ani UoR ani RMF nie zabrania jednoznacznie uwzględniania zysków z oczekiwanego zbycia aktywów przy wycenie rezerwy (jednak odpowiednie wytyczne, zbieżne z MSRSP 19.61 zawarte są w KSR 6) 7. MSRSP 19.63 – ani UoR ani RMF nie zawierają specyficznych regulacji odnośnie sytuacji, gdy oczekuje się, że część lub całość wydatków niezbędnych do rozliczenia rezerwy zostanie zwrócona przez stronę trzecią (jednak odpowiednie

Obszary polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego zgodne z MSRSP	Obszary polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego niezgodne z MSRSP
warunkowych (jednak nie ma szczegółowych wymogów odnośnie zakresu ujawnień)	wytyczne, zbieżne z MSRSP 19.63 zawarte są w KSR 6) 8. MSRSP 19.76 – ani UoR ani RMF nie zawierają specyficznych regulacji odnośnie ujmowania i wyceny rezerw z tytułu umów rodzących obciążenia (jednak odpowiednie wytyczne, zbieżne z MSRSP 19.76 zawarte są w KSR 6) 9. MSRSP 19.83 – istnieją różne kryteria ujmowania rezerw na restrukturyzację; w szczególności, nie ma wymogu posiadania szczegółowego, formalnego planu restrukturyzacji i wzbudzenia uzasadnionych oczekiwań u stron, których restrukturyzacja dotyczy 10. MSRSP 19.93 – ani UoR ani RMF nie zawierają specyficznych regulacji odnośnie wyceny rezerwy na restrukturyzację, w szczególności nie ma wymogu, by obejmowała tylko bezpośrednie nakłady powstające w wyniku restrukturyzacji (jednak odpowiednie wytyczne, zbieżne z MSRSP 19.93 zawarte są w KSR 6) 11. MSRSP 19.97 – w przypadku jednostek, których dotyczy również RMF, nie ma wymogu dokonywania żadnych specyficznych ujawnień odnośnie rezerw 12. MSRSP 19.98 – nie ma obowiązku ujawniania przez jednostkę następujących informacji w odniesieniu do każdej z klas rezerw: a. krótki opis charakteru obowiązku oraz oczekiwanych terminów wynikających z tego obowiązku wpływów

Obszary polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego zgodne z MSRSP	Obszary polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego niezgodne z MSRSP
	korzyści ekonomicznych lub świadczeń; b. wskazania świadczące o wszelkich istotnych niepewnościach, co do kwoty i terminu wystąpienia tych wpływów; oraz c. kwota każdego zakładanego zwrotu, z podaniem kwoty składnika aktywów, która została ujęta z tytułu oczekiwanego zwrotu (jednak odpowiednie wytyczne, zbieżne z MSRSP 19.98 zawarte są w KSR 6) 13. MSRSP 19.99 – nie ma regulacji ani innych wytycznych odnośnie ujmowania, wyceny lub ujawnień dotyczących rezerw na świadczenia społeczne, za które jednostka nie otrzymuje zapłaty w przybliżeniu równej wartości dostarczonych towarów i wyświadczonych usług bezpośrednio od świadczeniobiorców 14. MSRSP 19.100 –w przypadku jednostek, których dotyczy również RMF, nie ma wymogu ujawniania zobowiązań warunkowych
MSRSP 20 – Ujawnianie informacji na temat podmiotów powiązanych	
1. MSRSP 20.27 (tylko jednostki sporządzające sprawozdania finansowe zgodnie z UoR) – w odniesieniu do transakcji pomiędzy podmiotami powiązanymi, innych niż transakcje, które miałyby miejsce w zwykłej relacji pomiędzy dostawcą a odbiorcą na warunkach nie odbiegających od warunków, jakie jednostka mogłaby rozsądnie	1. Ważna uwaga – w świetle polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego definicja jednostek powiązanych stosuje się do JSFP jedynie w aspekcie powiązań personalnych (zatem nie obejmuje takich kategorii jak jednostka dominująca, znaczący inwestor,

Obszary polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego zgodne z MSRSP	Obszary polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego niezgodne z MSRSP
zastosować przy transakcji zawieranej w takich samych okolicznościach na warunkach rynkowych, jednostka sprawozdawcza ma obowiązek ujawnić: a. charakter relacji pomiędzy podmiotami powiązanymi; b. rodzaje zawartych transakcji; oraz c. elementy transakcji istotne dla wyjaśnienia znaczenia tych transakcji dla operacji jednostki i wystarczające dla zapewnienia prezentacji rzetelnych i wiarygodnych informacji w sprawozdaniu finansowym, dla celów podejmowania decyzji i rozliczania jednostki 2. MSRSP 20.32 (tylko jednostki sporządzające sprawozdania finansowe zgodnie z UoR) – dozwolone jest ujawnianie pozycji o podobnym charakterze w formie zagregowanej, z wyjątkiem sytuacji w których odrębne ujawnienie jest niezbędne do tego, by zapewnić rzetelne i wiarygodne informacje dla potrzeb podejmowania decyzji i rozliczania	jednostka zależna, stowarzyszona, wspólnik jednostki współzależnej) 2. MSRSP 20.25 – nie ma wymogu ujawniania informacji odnośnie związków pomiędzy jednostkami dominującymi a ich jednostkami zależnymi niezależnie od faktu, czy pomiędzy tymi podmiotami powiązanymi miały miejsce transakcje 3. MSRSP 20.27 and MSRSP 20.32 – w przypadku jednostek, których dotyczy również RMF, nie ma wymogu dokonywania żadnych ujawnień odnośnie transakcji pomiędzy jednostkami powiązanymi 4. MSRSP 20.34 – polskie przepisy rachunkowości sektora publicznego nie wymagają by jednostka ujawniała: a. łączną kwotę wynagrodzeń kluczowego personelu kierowniczego oraz wyrażoną w etatach liczbę osób otrzymujących wynagrodzenia w ramach tej kategorii, z odrębnym wykazaniem głównych kategorii kluczowego personelu kierowniczego, z podaniem opisów poszczególnych kategorii; b. łączną kwotę wszelkich innych wynagrodzeń i rekompensat zapewnianych przez jednostkę członkom kluczowego personelu kierowniczego oraz członkom najbliższej rodziny kluczowego personelu kierowniczego w okresie sprawozdawczym;

Obszary polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego zgodne z MSRSP	Obszary polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego niezgodne z MSRSP
	c. informacje dotyczące pożyczek nie dostępnych powszechnie dla osób nie będących członkami kluczowego personelu kierowniczego oraz pożyczek, których dostępność nie jest powszechnie publicznie wiadoma, dla każdego członka kluczowego personelu kierowniczego i każdego członka najbliższej rodziny członków kluczowego personelu kierowniczego
MSRSP 21 – Utrata wartości aktywów nie generujących środków pieniężnych	
	Polskie przepisy rachunkowości sektora publicznego nie regulują traktowania księgowego aktywów nie generujących środków pieniężnych (nie są one nawet zdefiniowane), zatem MSRSP 21 nie jest porównywalny z żadnymi zapisami oprócz tych porównywalnych z MSRSP 26. Aby osiągnąć zgodność z głównymi wymogami MSRSP 21, konieczne byłoby zawarcie w polskich przepisach rachunkowości następujących rozwiązań: 1. Zdefiniowanie aktywów generujących środki pieniężne jako aktywów których głównym celem jest generowanie zwrotów handlowych a aktywów nie generujących środków pieniężnych jako wszystkich pozostałych aktywów (MSRSP 21.14) 2. Zdefiniowanie utraty wartości jako stratę przyszłych korzyści ekonomicznych lub potencjału usługowego składnika aktywów przekraczającą stratę przyszłych korzyści ekonomicznych z danego aktywa ujmowaną systematycznie

Obszary polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego zgodne z MSRSP	Obszary polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego niezgodne z MSRSP
	w postaci amortyzacji (MSRSP 21.14) 3. Zdefiniowanie wartości odzyskiwalnej jako równej wartości godziwej pomniejszonej o koszty doprowadzenia do sprzedaży lub wartości użytkowej składnika aktywów, zależnie od tego, która z nich jest wyższa (MSRSP 21.14) 4. Wymaganie następującej dwustopniowej procedury w celu identyfikacji aktywów, które utraciły wartość: w pierwszym kroku, na każdy dzień bilansowy jednostka ocenia, czy istnieją jakiekolwiek przesłanki wskazujące na to, że mogła nastąpić utrata wartości któregoś ze składników aktywów. W razie stwierdzenia, że przesłanki takie zachodzą, jednostka szacuje wartość odzyskiwalną tego składnika aktywów. W drugim kroku, bez względu na to, czy istnieją przesłanki, które wskazują, iż nastąpiła utrata wartości, jednostka jest także zobowiązana do przeprowadzania corocznie testu sprawdzającego, czy nastąpiła utrata wartości składnika aktywów niematerialnych o nieokreślonym okresie użytkowania lub składnika aktywów niematerialnych, który nie jest jeszcze dostępny do użytkowania, poprzez porównanie jego wartości bilansowej z wartością odzyskiwalną. (MSRSP 21.26 i 21.26A) 5. Wymaganie by oceniając istnienie przesłanek świadczących o możliwości utraty wartości któregoś ze składników

Obszary polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego zgodne z MSRSP	Obszary polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego niezgodne z MSRSP
	aktywów, jednostka przeanalizowała co najmniej następujące przesłanki z zewnętrznych źródeł informacji: (a) zanik, lub prawie całkowity zanik, popytu lub potrzeb w zakresie możliwości użytkowych oferowanych przez dany składnik aktywów; (b) w ciągu okresu nastąpiły lub nastąpią w niedalekiej przyszłości znaczące i niekorzystne dla jednostki zmiany o charakterze technologicznym, rynkowym, gospodarczym lub prawnym w otoczeniu, w którym jednostka prowadzi działalność; oraz z wewnętrznych źródeł informacji: (c) dostępne są dowody na to, że nastąpiło fizyczne uszkodzenie danego składnika aktywów; (d) w ciągu okresu nastąpiły lub też prawdopodobne jest, że w niedalekiej przyszłości nastąpią znaczące i niekorzystne dla jednostki zmiany dotyczące zakresu lub sposobu, w jaki dany składnik aktywów jest aktualnie użytkowany, lub, zgodnie z oczekiwaniami, będzie użytkowany. Do takich zmian zalicza się niewykorzystywanie składnika aktywów, plany zaniechania działalności lub restrukturyzacji działalności, do której dany składnik należy, lub plany zbycia tego składnika aktywów przed uprzednio przewidzianym terminem oraz ponowna ocena okresu użytkowania danego składnika aktywów z nieokreślonego na okres określony; (e) podjęto decyzję o zaprzestaniu budowy składnika aktywów, zanim została ukończona lub

Obszary polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego zgodne z MSRSP	Obszary polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego niezgodne z MSRSP
	zanim składnik aktywów został doprowadzony do stanu umożliwiającego użytkowanie; oraz (f) dostępne są dowody pochodzące ze sprawozdawczości wewnętrznej, świadczące o tym, że ekonomiczne wyniki uzyskiwane przez dany składnik aktywów są lub w przyszłości będą gorsze od oczekiwanych (MSRSP 21.27) 6. Uznanie, że najlepszym źródłem ustalania wartości godziwej pomniejszonej o koszty doprowadzenia do sprzedaży danego składnika aktywów jest ważna umowa sprzedaży zawarta na warunkach rynkowych, pomiędzy zainteresowanymi i dobrze poinformowanymi stronami transakcji, po uwzględnieniu kosztów krańcowych, które mogą być przypisane bezpośrednio do czynności zbycia danego składnika aktywów (MSRSP 21.40) 7. Dopuszczenie wyłącznie niżej opisanych metod wyceny wartości użytkowej: metoda zamortyzowanego kosztu zastąpienia, zgodnie z którą wartość bieżąca pozostałego potencjału użytkowego składnika aktywów jest ustalana jako zamortyzowany koszt zastąpienia tego składnika aktywów; metoda kosztu odnowienia, zgodnie z którą wartość bieżąca pozostałego potencjału użytkowego składnika aktywów jest ustalana poprzez odjęcie szacowanego kosztu odnowienia składnika aktywów od bieżącego kosztu zastąpienia pozostałego potencjału

Obszary polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego zgodne z MSRSP	Obszary polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego niezgodne z MSRSP
	użytkowego składnika aktywów przed utratą wartości; oraz metoda jednostek użytkowania, zgodnie z którą pozostały potencjał użytkowy składnika aktywów jest określany poprzez zmniejszenie bieżącego kosztu pozostałego potencjału użytkowego składnika aktywów sprzed utraty wartości, tak, by uzyskać zgodność z pozostałą liczbą jednostek użytkowania spodziewanych do uzyskania z danego składnika aktywów w pogorszonym stanie (MSRSP 21.44-21.49) 8. Wymaganie, jeśli wartość odzyskiwalna składnika aktywów jest mniejsza niż jego wartość bilansowa, i tylko wtedy, by wartość bilansowa podlegała obniżeniu do wartości odzyskiwalnej a kwota obniżenia stanowiła odpis aktualizacyjny (MSRSP 21.52) 9. Wymaganie, by straty z tytułu utraty wartości ujmowane były od razu w wyniku (MSRSP 21.54) 10. Wymaganie, by jeśli szacunkowo wartość odpisu aktualizacyjnego przewyższa wartość bilansową składnika aktywów, którego dotyczy, zobowiązanie ujmowane było wtedy, i tylko wtedy, kiedy wymaga tego inny krajowy standard rachunkowości (MSRSP 21.55) 11. Wymaganie, by po ujęciu odpisu aktualizacyjnego stawki amortyzacji były korygowane w przyszłych okresach, tak, by rozłożyć zaktualizowaną wartość bilansową, pomniejszoną

Obszary polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego zgodne z MSRSP	Obszary polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego niezgodne z MSRSP
	o wartość końcową (jeśli występuje), systematycznie na cały pozostający okres użytkowania danego składnika aktywów (MSRSP 21.57) 12. Wymaganie odwrócenia odpisu aktualizacyjnego który był ujęty w okresach ubiegłych dla danego składnika aktywów wtedy, i tylko wtedy, gdy od czasu ujęcia ostatniego odpisu aktualizującego nastąpiła zmiana wartości szacunkowych stosowanych do ustalenia wartości odzyskiwalnej tego składnika aktywów oraz podwyższenia wartości bilansowej składnika aktywów do jego wartości odzyskiwalnej (MSRSP 21.65) 13. Wymaganie, by podwyższona wartość bilansowa, wynikająca z odwrócenia odpisu aktualizacyjnego, nie przekraczała wartości bilansowej, jaka zostałaby ustalona (po odjęciu umorzenia), jeśli w odniesieniu do tego składnika aktywów w ogóle nie byłby ujmowany odpis aktualizujący z tytułu utraty wartości w ubiegłych okresach (MSRSP 21.68) 14. Wymaganie, by odwrócenie odpisu aktualizującego wartość składnika aktywów było od razu ujmowane w wyniku (MSRSP 21.69) 15. Wymaganie, by po ujęciu odwrócenia odpisu aktualizacyjnego stawki amortyzacji były korygowane w przyszłych okresach, tak, by rozłożyć zaktualizowaną

Obszary polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego zgodne z MSRSP	Obszary polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego niezgodne z MSRSP
	wartość bilansową, pomniejszoną o wartość końcową (jeśli występuje), systematycznie na cały pozostający okres użytkowania danego składnika aktywów (MSRSP 21.70) 16. Wymaganie ujawniania następujących informacji: i. Opracowane przez jednostkę kryteria odróżnienia aktywów generujących środki pieniężne od aktywów nie generujących środków pieniężnych. ii. W odniesieniu do każdej grupy aktywów: (a) kwotę odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości ujętą w rachunku zysków i strat w ciągu danego okresu oraz pozycję (pozycje) sprawozdania z wyniku i pozostałych całkowitych dochodów, do której odpis aktualizujący z tytułu utraty wartości został włączony; oraz (b) kwotę odwrócenia odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości ujętą w sprawozdaniu z wyniku i pozostałych całkowitych dochodów w ciągu okresu oraz pozycję (pozycje) sprawozdania z wyniku i pozostałych całkowitych dochodów, w której dokonano odwrócenia odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości. iii. Dla każdego istotnego ujętego lub odwróconego w ciągu okresu odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości: (a) zdarzenia i okoliczności, które doprowadziły do ujęcia lub odwrócenia odpisu

Obszary polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego zgodne z MSRSP	Obszary polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego niezgodne z MSRSP
	aktualizującego z tytułu utraty wartości; (b) kwotę odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości ujętą lub odwróconą; (c) rodzaj składnika aktywów; (d) segment podlegający obowiązkowi sprawozdawczemu, do którego należy składnik aktywów, jeżeli jednostka prezentuje informacje dotyczące segmentów zgodnie z MSRSP 18; (e) czy wartość odzyskiwalna danego składnika aktywów odpowiada jego wartości godziwej pomniejszonej o koszty doprowadzenia do sprzedaży czy jego wartości użytkowej; (f) jeśli wartość odzyskiwalna jest na poziomie wartości godziwej pomniejszonej o koszty doprowadzenia do sprzedaży – podstawę ustalenia wartości godziwej pomniejszonej o koszty doprowadzenia do sprzedaży (czyli, czy wartość godziwa została ustalona poprzez odniesienie do aktywnego rynku); oraz (g) jeśli wartość odzyskiwalna jest na poziomie wartości użytkowej – metodę wyliczenia wartości użytkowej. iv. Dla łącznej kwoty odpisów aktualizujących z tytułu utraty wartości ujętych (odwróconych) w ciągu okresu, o których nie ujawniono żadnych informacji zgodnie z poprzednim wymaganiem w zakresie ujawnień: (a) główne grupy aktywów, do których

Obszary polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego zgodne z MSRSP	Obszary polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego niezgodne z MSRSP
	odnosiły się odpisy aktualizujące z tytułu utraty wartości oraz główne grupy aktywów, na które odwrócenie tych odpisów aktualizujących wywarło wpływ; oraz (b) najważniejsze zdarzenia i okoliczności, które doprowadziły do ujęcia i odwrócenia odpisów aktualizujących z tytułu utraty wartości.
MSRSP 22 – Ujawnienia informacji finansowych dotyczących sektora instytucji rządowych i samorządowych (general government)	
	Obecnie Rząd Polski nie sporządza skonsolidowanych sprawozdań finansowych, zatem wymogi MSRSP 22 nie mają zastosowania. Jeśli kraj postanawia nie prezentować informacji finansowych dotyczących sektora instytucji rządowych i samorządowych (general government) w sprawozdaniach finansowych, nie ma wymogu stosowania MSRSP 22 i w związku z tym standard ten może nie być uwzględniany w standardach krajowych.
MSRSP 23 – Przychody z transakcji niehandlowych (o charakterze podatków i transferów)	
1. MSRSP 23.7 – polskie przepisy rachunkowości sektora publicznego identyfikują transakcje o charakterze niehandlowym (transakcje, w ramach których jednostka otrzymuje pewną wartość nie oferując przybliżonej wartości w zamian) 2. MSRSP 23.31 – wpływ korzyści ekonomicznych z tytułu transakcji o charakterze niehandlowym, inny niż usługi w naturze, spełnia definicję składnika aktywów wtedy, i tylko wtedy, jeśli: (a) istnieje	1. MSRSP 23.42 – nie ma wymogu by składnik aktywów nabyty w drodze transakcji o charakterze niehandlowym początkowo ujmowany był w wartości godziwej w dniu nabycia 2. MSRSP 23.44 – nie ma wymogu by wpływ korzyści ekonomicznych z tytułu transakcji o charakterze niehandlowym ujęty jako składnik aktywów był ujmowany

Obszary polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego zgodne z MSRSP	Obszary polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego niezgodne z MSRSP
prawdopodobieństwo, że jednostka uzyska korzyści ekonomiczne lub potencjał użytkowy z tytułu przeprowadzonej transakcji; oraz (b) wartość godziwą składnika aktywów można wycenić w wiarygodny sposób 3. MSRSP 23.59 – składnik aktywów z tytułu podatku jest ujmowany, jeśli następuje zdarzenie podatkowe i spełnione są kryteria ujmowania aktywów (zdarzenie podatkowe to zdarzenie, które z mocy prawa podlega opodatkowaniu)	jako przychód, pomniejszony o kwotę zobowiązania ujętego w związku z tym samym wpływem 3. MSRSP 23.45 – nie ma wymogu by jeśli jednostka reguluje obecny obowiązek dotyczący zobowiązania ujętego w związku z wpływem korzyści ekonomicznych z tytułu transakcji o charakterze niehandlowym, jednostka zobowiązana była do zmniejszenia wartości bilansowej ujętego zobowiązania i ujęcia przychodu w kwocie równej kwocie tego zmniejszenia 4. MSRSP 23.48 – nie ma wymogu by przychody z tytułu transakcji o charakterze niehandlowym wyceniane były jako kwota zwiększenia aktywów netto ujmowanych przez jednostkę 5. MSRSP 23.50 – nie ma wymogu by obecny obowiązek wynikający z transakcji o charakterze niehandlowym, spełniający definicję zobowiązania, był ujmowany jako zobowiązanie wtedy, i tylko wtedy, gdy: (a) prawdopodobne jest, że w celu wypełnienia obowiązków konieczny okaże się wpływ środków zawierających w sobie korzyści ekonomiczne lub świadczenia; oraz (b) można dokonać wiarygodnego szacunku kwoty tego obowiązku 6. MSRSP 23.57 – zobowiązanie wynikające z transakcji niehandlowych nie jest ujmowane w kwocie stanowiącej najbardziej właściwy szacunek nakładów niezbędnych do

Obszary polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego zgodne z MSRSP	Obszary polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego niezgodne z MSRSP
	wypełnienia obecnego obowiązku na dzień bilansowy 7. MSRSP 23.98 – nie ma przepisów wymagających lub zalecających ujmowanie usług w naturze jako przychodu ani też dokonywania odnośnych ujawnień 8. MSRSP 23.71 i 23.73 – nie ma w polskich przepisach zdefiniowanych kategorii „kosztów poniesionych w ramach systemu podatkowego” i „wydatków podatkowych” a także ogólnych zasad ich ujęcia w kwocie brutto lub pomniejszenia o koszty poniesione w ramach systemu podatkowego ani też powiększenia o kwoty wydatków podatkowych – przyjęte podejście zależy od typu transakcji i od jednostki 9. MSRSP 23.106 i MSRSP 23.107 – nie jest wymagane ujawnianie następujących informacji: a. Kwota przychodów z transakcji o charakterze podatków, transferów i opłat ujętych w okresie sprawozdawczym, w podziale na główne grupy: (i) podatki, z odrębną prezentacją głównych grup podatków; oraz (ii) Transfery, z odrębną prezentacją głównych grup przychodów z tytułu transferów. b. Kwota należności z tytułu transakcji niehandlowych; c. Kwota zobowiązań ujętych w związku z transferem aktywów, z uwzględnieniem ich warunków; d. Kwota zobowiązań ujętych w związku

Obszary polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego zgodne z MSRSP	Obszary polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego niezgodne z MSRSP
	z preferencyjnymi pożyczkami podlegającymi warunkom związanym z transferem aktywów; e. Kwota ujętych aktywów podlegających ograniczeniom i charakter tych ograniczeń; f. Fakt istnienia i kwoty wpływów zaliczek z tytułu transakcji niehandlowych; g. Kwoty umorzonych zobowiązań; h. Zasady (polityka) rachunkowości przyjęte dla potrzeb ujmowania przychodów z tytułu transakcji niehandlowych; i. Dla głównych grup przychodów z tytułu transakcji niehandlowych, podstawa wpływu środków wyceny w wartości godziwej; j. Dla głównych grup przychodów z tytułu podatków, których jednostka nie ma możliwości wiarygodnie wycenić w okresie, w którym nastąpiło zdarzenie podatkowe, informacje o charakterze podatku; oraz k. Rodzaj i typ głównych grup zapisów, darów i darowizn, z odrębną prezentacją głównych grup darowizn otrzymanych w naturze
MSRSP 24 – Prezentacja informacji o budżecie w sprawozdaniach finansowych	
	Polskie przepisy rachunkowości sektora publicznego nie wymagają prezentacji porównania pomiędzy kwotami planowanymi w budżecie a kwotami rzeczywistymi, ani w formie

Obszary polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego zgodne z MSRSP	Obszary polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego niezgodne z MSRSP
	odrębnego sprawozdania finansowego ani dodatkowej kolumny budżetowej w sprawozdaniach finansowych JSFP.
MSRSP 25 – Świadczenia pracownicze	
1. MSRSP 25.13 (tylko jednostki podlegające UoR) – krótkoterminowe świadczenia pracownicze (jak wynagrodzenia, składki na ubezpieczenia społeczne, płatny urlop wypoczynkowy, płatne zwolnienie chorobowe, wypłaty z zysku i premie, opieka medyczna, mieszkania służbowe, samochody i inne nieodpłatnie przekazywane lub subsydiowane towary lub usługi) ujmowane są w okresie, w którym pracownik świadczył pracę 2. MSRSP 25.13 (tylko jednostki podlegające UoR) – niezdyktowaną wartość krótkoterminowych świadczeń ujmuje się jako koszt i jako zobowiązanie (bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów), po potrąceniu wszelkich kwot już zapłaconych 3. MSRSP 25.150 (tylko jednostki sporządzające sprawozdania finansowe zgodnie z UoR) – wymagane jest ujmowanie zobowiązań z tytułu innych długoterminowych świadczeń pracowniczych (jak np. długoterminowe płatne nieobecności, nagrody jubileuszowe i inne świadczenia z tytułu długiego stażu pracy, długoterminowe renty inwalidzkie, wypłaty z zysku i premie płatne później niż dwanaście miesięcy od zakończenia okresu, odroczone wynagrodzenia płatne później niż dwanaście miesięcy od zakończenia okresu, oraz wynagrodzenia płatne do podjęcia przez pracownika nowego zatrudnienia)	1. MSRSP 25.27-146 – nie ma wytycznych odnośnie traktowania księgowego (w tym ujawnień) odnośnie świadczeń wypłacanych po okresie zatrudnienia – zarówno programów określonych składek jak i określonych świadczeń 2. MSRSP 25.13 i MSRSP 25.147-153 – jednostki, których dotyczy również RMF, zwolnione są z obowiązku ujmowania świadczeń pracowniczych, które na dzień bilansowy byłyby wykazywane jako bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów lub rezerwy 3. MSRSP 25.150 – nie ma wymogu ujmowania innych długoterminowych świadczeń pracowniczych w kwocie netto równej: (a) wartości bieżącej zobowiązania z tytułu określonych świadczeń; minus (b) wartość godziwa ewentualnych aktywów programu 4. MSRSP 25.151 – nie ma wymogu by jednostka ujmowała w wyniku finansowym sumę netto niższej podanych kwot: (a) koszty bieżącego zatrudnienia, (b) koszty odsetek, (c) przewidywany zwrot z aktywów programu oraz ewentualne prawa do rekompensaty, (d) zyski i straty aktuarialne, (e) koszty przeszłego zatrudnienia, oraz (f) wpływ ewentualnych ograniczeń lub rozliczeń programu

Obszary polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego zgodne z MSRSP	Obszary polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego niezgodne z MSRSP
MSRSP 26 – Utrata wartości aktywów generujących środki pieniężne	
1. MSRSP 26.20 – utrata wartości definiowana jest jako strata przyszłych korzyści ekonomicznych lub potencjału usługowego składnika aktywów przekraczająca stratę przyszłych korzyści ekonomicznych z danego aktywa, ujmowana systematycznie w postaci amortyzacji 2. MSRSP 26.38 – najlepszym źródłem ustalania wartości godziwej pomniejszonej o koszty doprowadzenia do sprzedaży danego składnika aktywów jest ważna umowa sprzedaży zawarta na warunkach rynkowych, pomiędzy zainteresowanymi i dobrze poinformowanymi stronami transakcji, po uwzględnieniu kosztów krańcowych, które mogą być przypisane bezpośrednio do czynności zbycia danego składnika aktywów 3. MSRSP 26.72 – jeśli wartość odzyskiwalna składnika aktywów jest mniejsza niż jego wartość bilansowa, i tylko wtedy, wartość bilansowa podlega obniżeniu do wartości odzyskiwalnej (czyli ceny sprzedaży netto) a odpis aktualizacyjny ujmowany jest od razu w wyniku (chyba, że chodzi o aktywa przeszacowane, a w takim wypadku najpierw obniżany jest kapitał z aktualizacji wyceny – do wysokości salda, a pozostała kwota jest zaliczana w inne koszty operacyjne) 4. MSRSP 21.103 – odwrócenie odpisu aktualizacyjnego który był ujęty w okresach ubiegłych dla danego składnika aktywów dozwolone jest wtedy, i tylko wtedy, gdy od czasu ujęcia ostatniego odpisu	1. MSRSP 26.14 – w polskich przepisach brak jest definicji aktywów generujących środki pieniężne (aktywów przetrzymywanych głównie w celu uzyskania korzyści ekonomicznych w przyszłości) i aktywów nie generujących środków pieniężnych (wszystkie pozostałe aktywa) 2. MSRSP 26.13 – nie ma definicji wartości odzyskiwalnej (jako wartości godziwej składnika aktywów lub ośrodka wypracowującego środki pieniężne pomniejszonej o koszty doprowadzenia do sprzedaży lub jego wartości użytkowej, zależnie od tego, która z nich jest wyższa), nie ma również definicji wartości godziwej pomniejszonej o koszty doprowadzenia do sprzedaży, wartości użytkowej czy ośrodka wypracowującego środki pieniężne (choć terminy takie, jak wartość odzyskiwalna, wartość handlowa (którą można uznać za odpowiednik wartości godziwej pomniejszonej o koszty doprowadzenia do sprzedaży) oraz wartość użytkowa zdefiniowane są w KSR 4) 3. MSRSP 26.22 – za wyjątkiem inwestycji zaliczonych do aktywów trwałych, nie ma wymogu przeprowadzania na każdy dzień sprawozdawczy oceny czy istnieją jakiekolwiek przesłanki wskazujące na to, że mogła nastąpić utrata wartości któregoś ze składników aktywów (jednak odpowiednie wytyczne, zbieżne z MSRSP 26.22 zawarte są

Obszary polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego zgodne z MSRSP	Obszary polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego niezgodne z MSRSP
aktualizującego nastąpiła zmiana wartości szacunkowych stosowanych do ustalenia wartości odzyskiwalnej tego składnika aktywów	w KSR 4) 4. MSRSP 26.23 – jednostka nie ma obowiązku przeprowadzania corocznie testu sprawdzającego, czy nastąpiła utrata wartości składnika aktywów niematerialnych o nieokreślonym okresie użytkowania lub składnika aktywów niematerialnych, który nie jest jeszcze dostępny do użytkowania, poprzez porównanie jego wartości bilansowej z wartością odzyskiwalną 5. MSRSP 26.25 – jednostka nie ma obowiązku oceny przesłanek wskazujących na to, że mogła nastąpić utrata wartości któregoś ze składników aktywów w oparciu zarówno o wewnętrzne jak i zewnętrzne źródła informacji (jednak odpowiednie wytyczne, zbieżne z MSRSP 26.25 zawarte są w KSR 4) 6. MSRSP 26.43 – nie ma wytycznych w zakresie metod wyliczania wartości użytkowej; w szczególności, nie ma wymogu by takie wyliczenie odzwierciedlało: (a) szacunkową prognozę przyszłych przepływów pieniężnych, które, zgodnie z oczekiwaniami, jednostka może uzyskać z tytułu danego składnika aktywów; (b) oczekiwania dotyczące ewentualnych zmian kwot lub terminów wystąpienia powyższych przyszłych przepływów pieniężnych; (c) wartość pieniądza w czasie odzwierciedlona przez bieżącą stopę rynkową wolną od ryzyka; (d) cenę

Obszary polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego zgodne z MSRSP	Obszary polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego niezgodne z MSRSP
	uwzględniając niepewność nieodłącznie związaną z danym składnikiem aktywów; oraz (e) inne czynniki, takie jak brak płynności, które uczestnik rynku może odzwierciedlić w wycenie wartości przyszłych przepływów pieniężnych, których uzyskania jednostka oczekuje z danego składnika aktywów (jednak odpowiednie wytyczne, zbieżne z MSRSP 26.43) 7. MSRSP 26.46 – nie ma wytycznych odnośnie szacowania przyszłych przepływów pieniężnych dla potrzeb wyliczenia wartości użytkowej, w szczególności nie ma wymogu by szacunki przyszłych przepływów pieniężnych sporządzane były na okres maksymalnie pięciu lat i były oparte na najnowszym budżecie/planie finansowym zatwierdzonym przez kierownictwo i jak najwłaściwszej ocenie kierownictwa dotyczącej całokształtu warunków gospodarczych, które wystąpią podczas pozostającego okresu użytkowania składnika aktywów, przy czym większą wagę przykładą się do dowodów ze źródeł zewnętrznych (jednak odpowiednie wytyczne, zbieżne z MSRSP 26.46) 8. MSRSP 26.68 – nie ma wytycznych odnośnie ustalania stopy dyskontowej dla potrzeb wyliczenia wartości użytkowej, w szczególności nie ma wymogu by stopa dyskontowa definiowana była jako stopa przed opodatkowaniem, która odzwierciedla bieżącą rynkową ocenę: (a) wartości

Obszary polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego zgodne z MSRSP	Obszary polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego niezgodne z MSRSP
	pieniądza w czasie, odzwierciedlonej przez bieżącą stopę rynkową wolną od ryzyka; oraz (b) ryzyka wiążącego się z danym składnikiem aktywów, o które szacunki przyszłych przepływów pieniężnych nie zostały jeszcze skorygowane (jednak odpowiednie wytyczne, zbieżne z MSRSP 26.68 zawarte są w KSR 4) 9. MSRSP 26.77 – przy braku możliwości ustalenia wartości odzyskiwalnej pojedynczego składnika aktywów, wartość odzyskiwalna nie jest ustalana w oparciu o wartość odzyskiwalną ośrodka wypracowującego środki pieniężne, do którego należy dany składnik aktywów, ponieważ nie ma definicji ośrodka wypracowującego środki pieniężne ani jakichkolwiek wytycznych w tym zakresie (jednak odpowiednie wytyczne, zbieżne z MSRSP 26.77 zawarte są w KSR 4) 10. MSRSP 26.106 – nie ma wymogu, by odwrócenie odpisu aktualizacyjnego ograniczone było do wartości bilansowej, jaka zostałaby ustalona (po odjęciu umorzenia), jeśli w odniesieniu do tego składnika aktywów w ogóle nie byłby ujmowany odpis aktualizujący z tytułu utraty wartości w ubiegłych okresach (jednak odpowiednie wytyczne, zbieżne z MSRSP 26.106) 11. MSRSP 26.114 - 26.124 – nie są wymagane żadne ujawnienia, za wyjątkiem łącznej kwoty odpisów

Obszary polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego zgodne z MSRSP	Obszary polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego niezgodne z MSRSP
	aktualizacyjnych dla poszczególnych typów aktywów (jednak odpowiednie wytyczne zawarte są w KSR 4)
MSRSP 27 – Rolnictwo	
	Polskie przepisy rachunkowości sektora publicznego nie zawierają szczegółowych wytycznych dotyczących działalności rolniczej, a w szczególności wyceny aktywów biologicznych i produktów rolniczych. Jedyna regulacja związana z tą tematyką, to wskazanie, iż inwentarz żywy zaliczany jest do środków trwałych. Aby osiągnąć zgodność z głównymi wymogami MSRSP 27, konieczne byłoby zawarcie w polskich przepisach rachunkowości następujących rozwiązań: 1. Zdefiniowanie działalności rolniczej jako zarządzania przez jednostkę gospodarczą przemianą biologiczną i zbiorem/pozyskaniem aktywów biologicznych – produktów rolnych lub innych aktywów biologicznych – z przeznaczeniem do sprzedaży; dystrybucji bezpłatnej lub za opłatą nominalną; bądź zamianę aktywów biologicznych w produkty rolne lub inne aktywa biologiczne z przeznaczeniem do sprzedaży, dystrybucji bezpłatnej lub za opłatą nominalną (MSRSP 27.10) 2. Wymaganie by jednostka ujmowała składnik aktywów biologicznych lub produkty rolne tylko wówczas, gdy: jednostka gospodarcza kontroluje składnik aktywów w wyniku przeszłych zdarzeń; istnieje prawdopodobieństwo,

Obszary polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego zgodne z MSRSP	Obszary polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego niezgodne z MSRSP
	że jednostka gospodarcza uzyska przyszłe korzyści ekonomiczne związane ze składnikiem aktywów; oraz wartość godziwą lub cenę nabycia/koszt wytworzenia można wiarygodnie ustalić (MSRSP 27.13) 3. Wymaganie, by składnik aktywów biologicznych wyceniany był w momencie początkowego ujęcia oraz na każdy dzień bilansowy w wartości godziwej pomniejszonej o koszty związane ze sprzedażą (z wyjątkiem sytuacji przedstawionej w MSRSP 27.34 kiedy wartości godziwej nie można wiarygodnie ustalić.) (MSRSP 27.16) 4. Wymaganie, by jeśli składnik aktywów biologicznych został nabyty w drodze transakcji o charakterze podatków, transferów i opłat, wyceniany był w momencie początkowego ujęcia oraz na każdy dzień bilansowy zgodnie z MSRSP 27.16 (MSRSP 27.17) 5. Wymaganie, by zysk lub stratę powstałą w momencie początkowego ujęcia składnika aktywów biologicznych w wartości godziwej pomniejszonej o koszty związane ze sprzedażą, jak również w związku ze zmianą wartości godziwej pomniejszonej o koszty związane ze sprzedażą składnika aktywów biologicznych, uwzględniać w wyniku netto danego okresu (MSRSP 27.30) 6. Wymaganie, by jeżeli jednostka nie może ustalić wartości godziwej składnika aktywów biologicznych ponieważ nie

Obszary polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego zgodne z MSRSP	Obszary polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego niezgodne z MSRSP
	istnieją pochodzące z rynku ceny lub wartości a alternatywne szacunki wartości godziwej uznaje się za wysoce niewiarygodne, by składnik aktywów biologicznych był wyceniony w cenie nabycia lub koszcie wytworzenia, pomniejszonych o dotychczasowe umorzenie i zakumulowane odpisy z tytułu utraty wartości (MSRSP 27.34) 7. Wymaganie, by kiedy wiarygodna wycena wartości tego składnika aktywów biologicznych stanie się możliwa, jednostka gospodarcza dokonywała wyceny tego składnika w wartości godziwej pomniejszonej o koszty związane ze sprzedażą (MSRSP 27.34) 8. Wymaganie, by jednostka ujawniała łączną kwotę zysku lub straty za bieżący okres powstałą w momencie początkowego ujęcia aktywów biologicznych i produktów rolniczych, jak również z tytułu zmiany wartości godziwej pomniejszonej o koszty związane ze sprzedażą aktywów biologicznych (MSRSP 27.38) 9. Wymaganie, by jednostka przedstawiała opis grup aktywów biologicznych, wprowadzając podział na aktywa biologiczne konsumpcyjne i produkcyjne oraz na aktywa przeznaczone do sprzedaży i przeznaczone do dystrybucji bezpłatnej lub za opłatą nominalną (MSRSP 27.39) 10. Wymaganie, by jednostka ujawniała metodę i istotne

Obszary polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego zgodne z MSRSP	Obszary polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego niezgodne z MSRSP
	założenia przyjęte w celu ustalenia wartości godziwej wszystkich grup produktów rolnych oraz wartości godziwej wszystkich grup aktywów biologicznych ustalonej na moment zbiorów/pozyskania (MSRSP 27.45) 11. Wymaganie ujawniania przez jednostkę następujących informacji (MSRSP 27.46 do 27.48): i. wartość godziwą produktów rolniczych zebranych w ciągu okresu ustaloną na moment zbiorów/pozyskania i pomniejszoną o koszty związane ze sprzedażą. ii. a także a. istnienie oraz wartości bilansowe aktywów biologicznych, do których posiada ograniczony tytuł własności oraz wartości bilansowe aktywów stanowiących zabezpieczenie zobowiązań; b. charakter i zakres ograniczeń możliwości użytkowania lub sprzedaży aktywów biologicznych przez jednostkę; c. podjęte zobowiązania dotyczące rozbudowy bądź nabycia aktywów biologicznych; oraz d. strategię zarządzania ryzykiem finansowym związanym z prowadzeniem działalności rolniczej.

Obszary polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego zgodne z MSRSP	Obszary polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego niezgodne z MSRSP
	iii. uzgodnienie wartości bilansowych aktywów biologicznych na koniec i na początek bieżącego okresu. Uzgodnienie obejmuje: a. zysk lub stratę wynikającą ze zmian wartości godziwej pomniejszonej o koszty związane ze sprzedażą, ujawniane odrębnie dla aktywów produkcyjnych i konsumpcyjnych; b. zwiększenia spowodowane zakupem; c. zwiększenia spowodowane nabyciem aktywów w drodze transakcji o charakterze podatków, transferów i opłat; d. zmniejszenia, które można przypisać sprzedaży aktywów biologicznych zaklasyfikowanych jako przeznaczone do sprzedaży (lub wchodzących w skład grupy do zbycia zaklasyfikowanej jako przeznaczona do sprzedaży) zgodnie z odnośnymi standardami krajowymi lub międzynarodowymi regulującymi kwestię aktywów trwałych przeznaczonych do sprzedaży i zaniechania działalności; e. zmniejszenia spowodowane dystrybucją bezpłatną lub za opłatą nominalną; f. zmniejszenia spowodowane

Obszary polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego zgodne z MSRSP	Obszary polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego niezgodne z MSRSP
	zbiorem/pozyskaniem; g. zwiększenia będące skutkiem połączenia jednostek gospodarczych; h. różnice kursowe netto z przeliczenia sprawozdania finansowego na walutę prezentacji oraz przeliczenia działalności jednostek zagranicznych na stosowaną przez jednostkę gospodarczą walutę prezentacji; oraz i. inne zmiany. 12. istotne wymagania w zakresie ujawniania dodatkowych informacji dotyczących aktywów biologicznych w związku z brakiem możliwości wiarygodnego ustalenia wartości godziwej (MSRSP 27.52b)
MSRSP 28 – Instrumenty finansowe: prezentacja	
1. MSRSP 28.9 – podstawowe definicje, dotyczące instrumentów finansowych: a. Instrument finansowy jest to każdy kontrakt, który skutkuje powstaniem składnika aktywów finansowych u jednej jednostki i zobowiązania finansowego lub instrumentu kapitałowego u drugiej jednostki b. Instrument kapitałowy jest to umowa, która dokumentuje istnienie udziałów końcowych (rezydualnych) w aktywach	1. MSRSP 28.47 – kwestia kompensowania aktywów finansowych i zobowiązań finansowych nie jest uregulowana w odniesieniu do JST i ich związków, jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych

Obszary polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego zgodne z MSRSP	Obszary polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego niezgodne z MSRSP
jednostki po odjęciu wszystkich jej zobowiązań c. Aktywa finansowe stanowi każdy składnik aktywów mający postać: (i) środków pieniężnych (ii) instrumentu kapitałowego innej jednostki; (iii) umownego prawa do otrzymania lub wymiany aktywów finansowych lub zobowiązań finansowych z inną jednostką na potencjalnie korzystnych warunkach d. Zobowiązanie finansowe to każde zobowiązanie będące wynikającym z umowy obowiązkiem wydania lub wymiany środków pieniężnych, aktywów finansowych lub zobowiązań finansowych z inną jednostką na potencjalnie niekorzystnych warunkach lub kontraktem, który będzie rozliczony lub może być rozliczony we własnych instrumentach kapitałowych jednostki, z uwzględnieniem pewnych warunków; Polskie przepisy rachunkowości sektora publicznego nie zawierają natomiast definicji instrumentu z opcją sprzedaży (który MSRSP 28.9 definiuje jako instrument finansowy dający posiadaczowi prawo przedstawienia go emitentowi do wykupienia za środki pieniężne lub inny składnik aktywów finansowych lub jest automatycznie wykupywany przez emitenta na skutek wystąpienia niepewnego przyszłego zdarzenia, śmierci lub przejścia na emeryturę posiadacza instrumentu) 2. MSRSP 28.13 – emitent instrumentu finansowego zalicza	

Obszary polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego zgodne z MSRSP	Obszary polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego niezgodne z MSRSP
w momencie początkowego ujęcia dany instrument lub jego części składowe do zobowiązań finansowych, aktywów finansowych lub do instrumentów kapitałowych, zgodnie z treścią ekonomiczną ustaleń umownych oraz definicjami zobowiązań finansowych, aktywów finansowych i instrumentów kapitałowych 3. MSRSP 28.33 – emitent instrumentu finansowego niebędącego instrumentem pochodnym ma obowiązek poddać ocenie warunki instrumentu finansowego w celu stwierdzenia, czy zawiera on składnik zobowiązaniowy i składnik kapitałowy i następnie zakwalifikować jego składniki odrębnie do zobowiązań finansowych, aktywów finansowych lub do instrumentów kapitałowych 4. MSRSP 28.38 – jeśli jednostka nabywa własne instrumenty kapitałowe, to instrumenty te (nabyte udziały/akcje własne) odejmuje się od kapitału własnego, a nabycie, sprzedaż, emisja lub unicestwienie własnych instrumentów kapitałowych przez jednostkę nie powoduje ujęcia w wyniku finansowym jednostki żadnych zysków lub strat 5. MSRSP 28.40 – odsetki, dywidendy, zyski i straty związane z instrumentem finansowym lub składnikiem będącym zobowiązaniem finansowym ujmuje się jako przychody lub koszty w wyniku finansowym (jedynie zyski lub straty związane z przeszacowaniem długoterminowych aktywów finansowych mogą być odnoszone na kapitał (fundusz) z aktualizacji wyceny, jeśli jednostka wybierze metodę wartości przeszacowanej do ceny rynkowej zgodnie z art. 28	

Obszary polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego zgodne z MSRSP	Obszary polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego niezgodne z MSRSP
ust. 3 UoR (ujęcie księgowe przeszacowania reguluje art. 35 ust.4) – podejście to jest zgodne z modelem wyceny aktywów finansowych dostępnych do sprzedaży uregulowanym w MSRSP 29) 6. MSRSP 28.47 (tylko jednostki sporządzające sprawozdania finansowe zgodnie z UoR) – składnik aktywów finansowych i zobowiązanie finansowe kompensuje się i wykazuje w bilansie w kwocie netto wtedy i tylko wtedy, gdy jednostka: a. posiada ważny tytuł prawny do dokonania kompensaty ujętych kwot; oraz b. zamierza rozliczyć się w kwocie netto albo jednocześnie zrealizować składnik aktywów i wykonać zobowiązanie	
MSRSP 29 – Instrumenty finansowe: ujmowanie i wycena	
1. MSRSP 29.16 – jednostka ujmuje składnik aktywów lub zobowiązanie finansowe w swoim bilansie wtedy i tylko wtedy, gdy staje się stroną umowy tego instrumentu 2. MSRSP 29.49 – po początkowym ujęciu, czy jednostka wycenia wszystkie zobowiązania finansowe według zamortyzowanego kosztu z zastosowaniem metody efektywnej stopy procentowej (metoda skorygowanej ceny nabycia), z wyjątkiem: a. zobowiązań finansowych wycenianych według wartości godziwej przez wynik finansowy b. zobowiązań finansowych powstałych w wyniku przeniesienia	1. MSRSP 29.10 – za wyjątkiem kosztu zamortyzowanego składnika aktywów finansowych lub zobowiązań finansowych (skorygowana cena nabycia), brak jest definicji: a. instrumentów pochodnych b. czterech kategorii instrumentów finansowych (i) składnik aktywów finansowych lub zobowiązanie finansowe wyceniane w wartości godziwej przez wynik finansowy (ii) inwestycje utrzymywane do terminu wymagalności (iii) pożyczki i należności

Obszary polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego zgodne z MSRSP	Obszary polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego niezgodne z MSRSP
składnika aktywów finansowych, których nie kwalifikuje się do wyłączenia z bilansu, lub powstałych w wyniku zastosowania podejścia wynikającego z utrzymania zaangażowania c. umów gwarancji finansowych d. zobowiązań do udzielenia pożyczki poniżej rynkowej stopy procentowej 3. MSRSP 29.64 – zyski lub straty wynikające ze zmiany wartości godziwej składnika aktywów finansowych lub zobowiązania finansowego, niestanowiących części powiązania zabezpieczającego, ujmuje się w wyniku w przypadku zobowiązań, natomiast w przypadku aktywów w wyniku lub aktywach netto/kapitale własnym w zależności od przyjętej metody wyceny składnika aktywów będącego podstawą instrumentu finansowego 4. MSRSP 29.67; 29.72; 29.75-76 – istnieje wymóg oceny na każdy dzień zakończenia okresu sprawozdawczego, czy istnieją obiektywne dowody utraty wartości składnika aktywów finansowych lub grupy aktywów finansowych (jednak polskie przepisy rachunkowości sektora publicznego nie zawierają odrębnych wytycznych odnośnie ustalania utraty wartości aktywów finansowych wycenianych metodą kosztu zamortyzowanego, kosztu, oraz aktywów klasyfikowanych jako dostępne do sprzedaży)	(iv) aktywa finansowe dostępne do sprzedaży c. umów gwarancji finansowych d. definicji dotyczących ujmowania i wyceny (i) metoda efektywnej stopy procentowej (ii) wyłączenie z bilansu (iii) standaryzowana transakcja kupna lub sprzedaży (iv) koszty transakcji e. definicji dotyczących rachunkowości zabezpieczeń (i) uprawdopodobnione przyszłe zobowiązanie (ii) planowana transakcja (iii) instrument zabezpieczający (iv) pozycja zabezpieczana (v) efektywność zabezpieczenia 2. MSRSP 29.40 – nie ma regulacji odnośnie ujmowania lub wyłączenia z bilansu na dzień zawarcia transakcji lub dzień rozliczenia standaryzowanej transakcji kupna lub sprzedaży składnika aktywów finansowych 3. MSRSP 29.41 – nie ma regulacji odnośnie wyłączenia z bilansu instrumentów finansowych, w szczególności nie ma wymogu wyłączenia składnika zobowiązań finansowych (lub jego części) z bilansu jednostki wtedy i tylko wtedy, gdy wygasają umowne prawa z nim związane 4. MSRSP 29.45 – istnieją różne zasady wyceny przy początkowym ujęciu aktywów finansowych i zobowiązań

Obszary polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego zgodne z MSRSP	Obszary polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego niezgodne z MSRSP
	finansowych; innymi słowy, nie ma wymogu wyceny według wartości godziwej, odpowiednio powiększonej lub pomniejszonej, w przypadku składnika aktywów lub zobowiązania finansowego niekwalifikowanych jako wyceniane według wartości godziwej przez wynik finansowy, o koszty transakcji, które mogą być bezpośrednio przypisane do nabycia lub emisji składnika aktywów finansowych lub zobowiązania finansowego 5. MSRSP 29.48 – istnieją różne zasady wyceny aktywów finansowych po ich początkowym ujęciu; w szczególności, polskie przepisy rachunkowości sektora publicznego nie przewidują następujących kategorii: a. aktywa finansowe lub zobowiązania finansowe wyceniane według wartości godziwej przez wynik finansowy, b. pożyczki i należności, wyceniane według amortyzowanego kosztu z zastosowaniem metody efektywnej stopy procentowej c. inwestycje utrzymywane do terminu wymagalności wyceniane według amortyzowanego kosztu z zastosowaniem metody efektywnej stopy procentowej d. inwestycje w instrumenty kapitałowe nie posiadające kwotowań cen rynkowych z aktywnego rynku, i których

Obszary polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego zgodne z MSRSP	Obszary polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego niezgodne z MSRSP
	wartość godziwa nie może być wiarygodnie zmierzona, a także powiązane z nimi instrumenty pochodne, które muszą być rozliczone przez dostawę niekwotowanych instrumentów kapitałowych wycenianych według kosztu 6. MSRSP 29.50; AG101-AG115 – wytyczne dotyczące wyceny w wartości godziwej zawarte w polskich przepisach rachunkowości sektora publicznego są nieporównywalnie skromniejsze niż wytyczne zawarte w załączniku A do MSRSP 29 7. MSRSP 29.53 – brak regulacji odnośnie przekwalifikowania aktywów finansowych pomiędzy czterema kategoriami (wartość godziwa przez wynik finansowy, należności i pożyczki, utrzymywane do terminu wymagalności, dostępne do sprzedaży), ponieważ kategorie te nie są zdefiniowane w polskich przepisach rachunkowości sektora publicznego 8. MSRSP 29.80-113 – wytyczne dotyczące zabezpieczeń zawarte w polskich przepisach rachunkowości sektora publicznego są nieporównywalnie skromniejsze niż wytyczne zawarte w MSRSP 29.80-113 oraz w załączniku A do MSRSP 29; w szczególności, nie ma regulacji odnośnie wyceny instrumentu zabezpieczającego i pozycji zabezpieczanej, ani też ujęcia ewentualnych zysków i strat

Obszary polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego zgodne z MSRSP	Obszary polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego niezgodne z MSRSP
	wynikających z takiej wyceny
MSRSP 30 – Instrumenty finansowe: ujawnienia	
	1. MSRSP 30.10 – nie ma wymogu ujawniania przez jednostkę informacji, które pozwolą użytkownikom jej sprawozdania finansowego na ocenę wpływu instrumentów finansowych na sytuację finansową i wynik działalności tej jednostki 2. MSRSP 30.38; ujawnienia wymagane przez par. 40-49 – nie ma wymogu ujawniania przez jednostkę informacji, które umożliwiają użytkownikom jej sprawozdania finansowego ocenę charakteru i zakresu ryzyka związanego z instrumentami finansowymi, na które jednostka jest narażona na dzień sprawozdawczy
MSRSP 31 – Aktywa niematerialne	
1. MSRSP 31.17-31.25 – aktywa niematerialne definiowane są jako: zasób możliwy do odrębnego zidentyfikowania, wynikający z wiążących ustaleń umownych; pozostający pod kontrolą jednostki; z którego, według przewidywań, jednostka osiągnie w przyszłości korzyści ekonomiczne lub potencjał świadczenia usług 2. MSRSP 31.28 – składnik aktywów niematerialnych jest ujmowany wtedy i tylko wtedy, gdy: a. jest prawdopodobne, że jednostka osiągnie przyszłe korzyści ekonomiczne lub potencjał usługowy, które można przyporządkować danemu składnikowi aktywów; oraz b. można wiarygodnie ustalić cenę nabycia lub wartość godziwą	1. MSRSP 31.71 – jednostka nie może dokonać wyboru pomiędzy modelem kosztowym a modelem wartości przeszacowanej, ponieważ polskie przepisy rachunkowości sektora publicznego nie przewidują możliwości stosowania modelu wartości przeszacowanej 2. MSRSP 31.88 – istnieją następujące wyjątki, w wyniku których amortyzacja może nie być oparta na okresie użytkowania składnika aktywów: a. dla środków trwałych o niskiej jednostkowej wartości początkowej można ustalać odpisy amortyzacyjne lub umorzeniowe w sposób uproszczony, przez

Obszary polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego zgodne z MSRSP	Obszary polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego niezgodne z MSRSP
danego składnika aktywów 3. MSRSP 31.31 – składnik aktywów niematerialnych początkowo jest wyceniany według kosztu 4. MSRSP 31.31 - składnik aktywów niematerialnych nabyty w drodze transakcji o charakterze niehandlowym początkowo ujmowany jest w dacie nabycia według wartości godziwej na ten dzień 5. MSRSP 31.46 – ujmowanie wartości firmy wytworzonej przez jednostkę we własnym zakresie jest zabronione 6. MSRSP 31.52 – ujmowanie aktywów niematerialnych będących wynikiem prac badawczych jest zabronione, a nakłady na badania powinny być ujmowane jako koszt w momencie poniesienia 7. MSRSP 31.55 – jednostka ujmuje aktywa niematerialne powstałe w wyniku prac rozwojowych wtedy i tylko wtedy, gdy jednostka jest w stanie udowodnić: a. możliwość, z technicznego punktu widzenia, ukończenia składnika aktywów niematerialnych tak, aby nadawał się do użytkowania lub sprzedaży; b. zamiar ukończenia składnika aktywów niematerialnych oraz jego użytkowania lub sprzedaży; c. zdolność do użytkowania lub sprzedaży składnika aktywów niematerialnych; d. sposób, w jaki składnik aktywów niematerialnych będzie wytwarzał prawdopodobne przyszłe korzyści ekonomiczne lub potencjał świadczenia usług	dokonywanie zbiorczych odpisów dla grup środków zbliżonych rodzajem i przeznaczeniem b. jednostki , których dotyczy RMF, (oprócz placówek) mogą amortyzować swoje aktywa niematerialne według stawek, które niekoniecznie odzwierciedlają ich okres użytkowania (jednostka może przyjąć stawki określone w przepisach o podatku dochodowym od osób prawnych albo stawki określone przez dysponenta części budżetowej albo zarząd jednostki samorządu terytorialnego) c. jednostki budżetowe mające siedzibę za granicą (placówki) w ogóle nie mają obowiązku amortyzacji aktywów niematerialnych d. w przypadku skapitalizowanych zakończonych prac rozwojowych, okres amortyzacji nie może przekraczać 5 lat e. od wartości firmy jednostka dokonuje odpisów amortyzacyjnych w okresie nie dłuższym niż 5 lat, przy czym w uzasadnionych przypadkach kierownik jednostki może wydłużyć okres amortyzacji wartości firmy do 20 lat 3. MSRSP 31.88 i MSRSP 31.106-109 – składniki aktywów o nieokreślonym okresie użytkowania również podlegają amortyzacji

Obszary polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego zgodne z MSRSP	Obszary polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego niezgodne z MSRSP
e. dostępność stosownych środków technicznych, finansowych i innych, które mają służyć ukończeniu prac rozwojowych oraz użytkowaniu lub sprzedaży składnika aktywów niematerialnych; oraz f. możliwość wiarygodnego ustalenia nakładów poniesionych w czasie prac rozwojowych, które można przyporządkować temu składnikowi aktywów niematerialnych 8. MSRSP 31.66 – nakłady na składnik aktywów niematerialnych ujmowane są w kosztach w momencie ich poniesienia, o ile nie stanowią części ceny nabycia lub kosztu wytworzenia składnika aktywów niematerialnych 9. MSRSP 31.71 – po ujęciu początkowym, składnik aktywów niematerialnych będzie ujmowany w cenie nabycia lub koszcie wytworzenia, pomniejszonym o łączną kwotę odpisów amortyzacyjnych i łącznych strat z tytułu utraty wartości (model kosztowy) 10. MSRSP 31.88 – składnik aktywów niematerialnych zasadniczo amortyzowany jest w oparciu o okres jego użytkowania 11. MSRSP 31.88 i MSRSP 31.96-105 – składniki aktywów niematerialnych posiadające określony okres użytkowania podlegają amortyzacji 12. MSRSP 31.111 – składnik aktywów niematerialnych wyłączany jest z bilansu w momencie zbycia lub wówczas, gdy nie przewiduje się osiągnięcia przyszłych korzyści ekonomicznych lub potencjału	4. MSRSP 31.117 – oprócz łącznej kwoty odpisów z tytułu utraty wartości na koniec okresu sprawozdawczego, jednostki których dotyczy również RMF nie mają obowiązku ujawniania w informacjach dodatkowych i objaśnieniach do sprawozdań finansowych żadnych dodatkowych informacji odnośnie aktywów niematerialnych 5. MSRSP 121 – nie ma wymogu ujawniania następujących informacji: a. w przypadku składnika aktywów niematerialnych, który zgodnie z przeprowadzonym szacunkiem posiada nieokreślony okres użytkowania, wartość bilansową tego składnika aktywów oraz powody, dla których okres użytkowania został oszacowany jako nieokreślony. Przytaczając te powody, jednostka opisuje przesłanki, które odegrały znaczącą rolę w ustaleniu okresu użytkowania składnika aktywów. b. opis, wartość bilansową i pozostały okres amortyzacji każdego pojedynczego składnika aktywów niematerialnych, który jest istotny z punktu widzenia sprawozdania finansowego jednostki. c. szczegółowe informacje dotyczące aktywów niematerialnych nabytych w drodze transakcji niehandlowych i początkowo ujętych w wartości godziwej

Obszary polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego zgodne z MSRSP	Obszary polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego niezgodne z MSRSP
świadczenia usług z jego użytkowania i następującego po nim zbycia 13. MSRSP 31.112 – zysk lub stratę z tytułu zaprzestania ujmowania składnika aktywów niematerialnych ustala się w kwocie różnicy między wpływami netto ze sprzedaży, jeśli takie są, i wartością bilansową składnika aktywów, oraz ujmuje się je w wyniku w momencie zaprzestania ujmowania tego składnika aktywów 14. MSRSP 31.117 (tylko jednostki sporządzające sprawozdania finansowe zgodnie z UoR) – jednostka ujawnia następujące informacje: a. czy okresy użytkowania są nieokreślone, czy określone, a w wypadku gdy są określone, okresy użytkowania lub stosowane stawki amortyzacji; b. metody amortyzacji stosowane w wypadku składników aktywów niematerialnych o określonych okresach użytkowania; c. wartość bilansową brutto i kwotę dotychczasowego umorzenia (łącznie z sumą odpisów aktualizujących wartość) na początek i na koniec okresu; d. pozycję rachunku zysków i strat, w której zawarto amortyzację aktywów niematerialnych; e. uzgodnienie wartości bilansowej z początku okresu z wartością z końca okresu	d. istnienie i wartości bilansowe aktywów niematerialnych, do których tytuł prawny jednostki podlega ograniczeniom oraz wartości bilansowe aktywów niematerialnych stanowiących zabezpieczenie zobowiązań. e. kwotę zobowiązań umownych do nabycia aktywów niematerialnych 6. MSRSP 31.123 – nie ma wymogu ujawniania informacji odnośnie aktywów przeszacowanych, ponieważ polskie przepisy rachunkowości sektora publicznego nie przewidują możliwości stosowania modelu wartości przeszacowanej
MSRSP 32 – Umowy na usługi koncesjonowane: koncesjonodawca	
	W polskich przepisach brak jest szczególnych uregulowań dotyczących ujęcia księgowego umów na usługi koncesjonowane

Obszary polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego zgodne z MSRSP	Obszary polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego niezgodne z MSRSP
	zarówno od strony koncesjodawcy jak i koncesjobiorcy. Aby osiągnąć zgodność z głównymi wymogami MSRSP 32, Konieczne byłoby zawarcie w polskich przepisach rachunkowości następujących rozwiązań: 1. Wymaganie, by koncesjodawca ujął w księgach aktywa dostarczone przez koncesjobiorcę oraz modernizację aktywów wcześniej posiadanych przez koncesjodawcę jako aktywów będących przedmiotem usługi koncesjonowanej , jeśli (a) koncesjodawca kontroluje lub reguluje, jakie usługi koncesjobiorca musi świadczyć z wykorzystaniem danych aktywów, na rzecz kogo musi świadczyć te usługi oraz po jakiej cenie; oraz (b) koncesjodawca kontroluje – poprzez prawo własności, prawo do czerpania korzyści lub w inny sposób - znaczące wartości rezydualne aktywów na koniec okresu obowiązywania umowy (MSRSP 32.09) 2. Wymaganie, by aktywa będące przedmiotem usługi koncesjonowanej wyceniane były zgodnie z krajowymi standardami stanowiącymi odpowiednik MSRSP 17 (rzeczowe aktywa trwałe) lub, odpowiednio, MSRSP 31 (aktywa niematerialne) (MSRSP 32.12) 3. Wymaganie, by aktywa będące przedmiotem usługi koncesjonowanej wyceniane były początkowo w wartości godziwej (MSRSP 32.11) 4. Wymaganie, by jeśli koncesjodawca ujmuje składnik

Obszary polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego zgodne z MSRSP	Obszary polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego niezgodne z MSRSP
	aktywów będących przedmiotem usługi koncesjonowanej konieczne było ujęcie również zobowiązania wycenionego przy początkowym ujęciu w tej samej kwocie co składnik aktywów będących przedmiotem usługi koncesjonowanej (MSRSP 32.14 i 32.15) 5. Jeśli koncesjodawca nie jest bezwarunkowo zobowiązany do zapłaty koncesjodawcy w gotówce lub w postaci innego składnika aktywów finansowych za budowę, modernizację, nabycie, lub podniesienie standardu składnika aktywów będących przedmiotem usługi koncesjonowanej , oraz przyznaje koncesjodawcy prawo do osiągnięcia dochodów od użytkowników – stron trzecich lub innego składnika aktywów generującego przychody, wymaganie, by koncesjodawca ujął przychód i zmniejszył uprzednio ujęte zobowiązanie (jako niezrealizowaną część przychodów z tytułu wymiany składników aktywów pomiędzy koncesjodawcą a koncesjodawcą), zgodnie z charakterem gospodarczym umowy na usługi koncesjonowane MSRSP 32.24 i 32.25) 6. Wymaganie, by koszty finansowe i opłaty za usługi świadczone przez koncesjodawcę w ramach umowy na usługi koncesjonowane (po przypisaniu płatności do koncesjodawcy i rozliczenia ich zgodnie z ich charakterem jako zmniejszenia zobowiązań, koszty finansowe i opłaty za

Obszary polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego zgodne z MSRSP	Obszary polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego niezgodne z MSRSP
	usługi świadczone przez koncesjodawcę), były rozliczane jako koszty (MSRSP 32.22) 7. Wymaganie, by koncesjodawca ujawniał poniższe informacje, dotyczące umów na usługi koncesjonowane, dla każdego okresu sprawozdawczego (MSRSP 32.32): a. opis umowy; b. znaczące warunki umowy mogące wpłynąć na wysokość, okres i pewność wystąpienia przyszłych przepływów środków pieniężnych (np. okres, na jaki zawarto umowę koncesji, daty zmiany warunków cenowych oraz podstawy zmian warunków cenowych lub ich renegocjacji); c. rodzaj i zakres (np. odpowiednio ilość, czas trwania lub kwotę): i. praw do użytkowania określonych aktywów; ii. praw do oczekiwania, iż koncesjodawca będzie świadczyć określone usługi, wynikające z umowy na usługi koncesjonowane; iii. Składniki aktywów będących przedmiotem usługi koncesjonowanej objęte koncesją, ujmowane jako aktywa w danym okresie sprawozdawczym, w tym istniejące już aktywa koncesjodawcy, przeklasyfikowane

Obszary polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego zgodne z MSRSP	Obszary polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego niezgodne z MSRSP
	jako aktywa objęte koncesją; iv. prawa otrzymywania określonych aktywów po zakończeniu okresu koncesji; v. opcji odnowienia lub zakończenia koncesji; vi. innych praw i zobowiązań (np. dotyczących remontów generalnych aktywów objętych koncesją); oraz vii. zobowiązania zapewnienia koncesjodawcy dostępu do aktywów objętych koncesją lub innych aktywów generujących przychody; oraz d. zmian w umowie, które nastąpiły w ciągu okresu.

ANEKS 3: PORÓWNANIE KRAJOWYCH STANDARDÓW RACHUNKOWOŚCI Z ODNOŚNYMI MSRSP

1. W tym rozdziale przedstawiono skrócone porównanie sześciu KSR z odpowiadającymi im MSRSP. Dla potrzeb niniejszego raportu, porównanie dotyczy jedynie kluczowych zasad rachunkowości i nie rozpatruje innych wytycznych, m.in. o charakterze wyjaśnień, prezentowanych w omawianych standardach i reprezentujących inny poziom szczegółowości. Zasadniczo KSR stosują się do wszystkich typów jednostek, zarówno z sektora publicznego jak i prywatnego, i nie zawierają wytycznych specyficznych dla sektora finansów publicznych. Natomiast MSRSP stosują się wyłącznie do jednostek sektora finansów publicznych (za wyjątkiem przedsiębiorstw państwowych) a ich wytyczne często formułowane są z perspektywy sektora publicznego. Terminologia stosowana w KSR jest zgodna z UoR i reprezentuje styl nakierowany raczej na jednostki nastawione na zysk, natomiast terminologia stosowana przez MSRSP odzwierciedla specyfikę sektora finansów publicznego.
2. KSR 1 “Rachunek przepływów pieniężnych” (opracowany na podstawie MSR 7 “Rachunek przepływów pieniężnych”, podobnie jak MSRSP 2 “Sprawozdanie z przepływów pieniężnych”). KSR 1 jest w bardzo znacznym stopniu zgodny z MSRSP 2, za wyjątkiem następujących istotnych różnic:
 - a. Prezentacja – MSRSP 2.44 wymaga, by przepływy pieniężne z tytułu podatku dochodowego od nadwyżki netto wykazywane były oddzielnie i zaliczane do przepływów pieniężnych z działalności operacyjnej, chyba, że można je powiązać z działalnością finansową lub inwestycyjną. W KSR 1 nie ma analogicznego wymogu; standard zaleca jedynie ujawnienie takich przepływów w informacji dodatkowej (KSR 1.1.4c i KSR 1.7.11).
 - b. Prezentacja – MSRSP 2.49 wymaga, by skumulowane przepływy pieniężne powstające w związku z objęciem lub utratą kontroli nad jednostkami zależnymi lub innymi przedsięwzięciami prezentowane były oddzielnie i klasyfikowane jako działalność inwestycyjna. W KSR 1 nie ma takiego wymogu. Według KSR 1, jak też obowiązkowego formatu sprawozdania z przepływów pieniężnych zawartego w Załączniku 1 do UoR, takie przepływy wchodziły w skład kategorii bardziej zagregowanej - wpływy/wydatki z aktywów finansowych.
 - c. Prezentacja – według MSRSP 2.10 kredyt w rachunku bieżącym, jako płatny na żądanie, stanowi integralny element zarządzania gotówką przez jednostkę i może być wykazany w pozycji środki pieniężne i ekwiwalenty środków pieniężnych. Zgodnie z KSR 1 wpływy i wypływy środków z tytułu kredytu w rachunku bieżącym powinny być

wykazywane w kwocie netto w działalności finansowej (KSR 1.1.4e, KSR 1.3.10c i KSR 1.6.2).

- d. Ujawnienia – w od MSRSP 2.59, KSR 1 nie zawiera wymogu zamieszczania komentarza zarządu odnośnie t istotnych sald środków pieniężnych i ekwiwalentów środków pieniężnych będących w posiadaniu jednostki, które nie mogą być wykorzystane przez jednostkę.

3. KSR 3 „Niezakończone usługi budowlane” (opracowany na podstawie MSR 11 „Umowy o usługę budowlaną” podobnie jak MSRSP 11 „Umowy o usługę budowlaną”). KSR 3 jest zasadniczo zgodny z MSRSP 11, za wyjątkiem następujących istotnych różnic:

- a. Zakres – w odróżnieniu od MSRSP 11, zakres KSR 3 obejmuje wyłącznie umowy o usługę budowlaną, rozumiane jako *„usługi polegające na budowie, odbudowie, ulepszeniu (przebudowie, rozbudowie, rekonstrukcji, modernizacji), rozbiórce i remoncie konstrukcji połączonych z gruntem w sposób trwały, wykonanych z materiałów budowlanych i elementów składowych, będących wynikiem prac (robót) budowlanych. W szczególności są to usługi (prace, roboty) polegające na:*

- (i) przygotowaniu terenu pod budowę,*
- (ii) wznoszeniu kompletnych budynków i budowli lub ich części oraz wykonywaniu robót*
- (iii) wchodzących w zakres inżynierii lądowej i wodnej,*
- (iv) wykonywaniu instalacji budowlanych,*
- (v) wykonywaniu wykończeniowych robót budowlanych,*
- (vi) rekultywacji środowiska po rozbiórce budynków lub budowli.”*

W związku z tym, MSRSP 11 może dotyczyć budowy dowolnego składnika aktywów, natomiast KSR 3 dotyczy wyłącznie budynków. Niemniej jednak, KSR 3 (II.2) sugeruje, że można się do niego odwoływać również w przypadku innych typów usług, przypominających charakterem usługi budowlane.

- b. Zakres – według MSRSP 11.4, definicja umowy o usługę budowlaną obejmuje również inne wiążące ustalenia, nie mające formy umowy. KSR 3 nie reguluje tych kwestii.
- c. Zakres – zakres MSRSP 11 obejmuje również umowy nie mające charakteru komercyjnego (MSRSP 11.9). KSR 3 nie zawiera żadnych specyficznych regulacji odnośnie tego typu umów.
- d. Ujmowanie spodziewanych strat z umów o charakterze niekomercyjnym – MSRSP 11.46 jasno mówi, że wymóg ujmowania spodziewanej straty w momencie, w którym staje się prawdopodobne, iż łączne koszty umowy przekroczą łączne przychody z tytułu umowy stosuje się wyłącznie do umów zawieranych z założeniem, że wszystkie koszty związane z umową zostaną przez strony odzyskane. KSR 3 nie reguluje kwestii umów o charakterze niekomercyjnym.

- e. Ujawnienia – wymogi KSR 3 w zakresie ujawnień różnią się nieco od wymogów MSRSP 11.51 jeśli chodzi o sposób prezentacji informacji o przychodach, kosztach i wykazanych zyskach lub stratach. Ponadto, w odróżnieniu od MSRSP 11, KSR 3 nie wymaga dla umów niezakończonych ujawniania kwoty otrzymanych zaliczek, natomiast w przeciwieństwie do MSRSP 11 wymaga odrębnego wykazania kosztów, które prawdopodobnie nie zostaną pokryte przez klienta.
4. KSR 4 „Utrata wartości aktywów” (opracowany na podstawie MSR 36 “Utrata wartości aktywów” podobnie jak MSRSP 26 “Utrata wartości aktywów generujących środki pieniężne”). KSR 4 jest zasadniczo zgodny z MSRSP 26, za wyjątkiem następujących istotnych różnic:
- a. Zakres – KSR 4 obejmuje swoim zakresem wszystkie typy aktywów, w tym obrotowe jak np. zapasy czy należności handlowe jak też inwestycyjne, jak środki trwałe, wartości niematerialne i prawne oraz długoterminowe aktywa finansowe. Zakres MSRSP 26 ogranicza się tylko do konkretnych długoterminowych aktywów niefinansowych, jak środki trwałe, wartości niematerialne i prawne wyceniane według modelu kosztowego i utrzymywane w celu uzyskania zwrotów handlowych. W związku z tym, KSR 4 obejmuje również zagadnienia utraty wartości aktywów, które regulowane są przez inne MSRSP – np. MSRSP 12 w odniesieniu do zapasów czy MSRSP 29 w odniesieniu do aktywów finansowych.
 - b. Definicje – istnieje różnica definicji kwoty odzyskiwalnej. MSRSP 26.13 definiuje wartość odzyskiwalną jako równą wartości godziwej pomniejszonej o koszty doprowadzenia do sprzedaży lub wartości użytkowej składnika aktywów lub ośrodka wypracowującego środki pieniężne, zależnie od tego, która z nich jest wyższa. Według KSR 4.2.12, wartość odzyskiwalna to wyższa z dwóch wartości: (a) wartości handlowej lub (b) wartości użytkowej obiektu oceny utraty wartości. Wartość handlowa definiowana jest w KSR 4.2.10 jako cena sprzedaży netto, a jeśli cena taka jest niemożliwa do ustalenia, jako wartość godziwa pomniejszona o koszty sprzedaży.
 - c. Obowiązkowa ocena wystąpienia przesłanek utraty wartości – w odróżnieniu od MSRSP 26.23, KSR 4 nie wymaga corocznej oceny wystąpienia przesłanek utraty wartości składnika aktywów niematerialnych o nieokreślonym okresie użytkowania ponieważ w rozumieniu polskich przepisów składnik aktywów niematerialnych nie może mieć nieokreślonego okresu użytkowania.
 - d. Wartość firmy – w odróżnieniu od MSRSP 26, KSR 4 reguluje również kwestię utraty wartości firmy.
 - e. Ujmowanie odpisów aktualizacyjnych i ich odwracanie – MSRSP 26.72 i MSRSP 26.108 wymagają, by odpis aktualizacyjny oraz jego ewentualne odwrócenie ujmowane były od razu w wyniku. Zgodnie z KSR 4.8.3.7, ujęcie odpisu aktualizacyjnego uzależnione jest od tego, czy składnik lub grupa aktywów, których odpis dotyczy związane są z ujemną wartością firmy lub kapitałem z aktualizacji wyceny, czy też z przychodami

przyszłych okresów oraz czy wykorzystywane są w działalności firmy czy też mają charakter inwestycji. W przypadku odwrócenia, KSR 4.9.11-12 wymaga wykazania go w innych przychodach operacyjnych lub przychodach finansowych, chyba, że składnik aktywów jest wyceniany przy zastosowaniu metody wartości przeszacowanej, ponieważ wtedy odwrócenie odpisu aktualizacyjnego podnosi wysokość kapitału z aktualizacji wyceny dla tego składnika aktywów. Niemniej, jeśli odpis aktualizacyjny tego samego składnika aktywów był uprzednio ujęty w wyniku, odwrócenie tego odpisu również jest ujmowane w wyniku.

- f. Ujawnienia –KSR 4 zawiera mniej wymogów w zakresie ujawnień niż MSRSP 26.114-124. Dotyczą one głównie ujawniania szacunków zastosowanych do ustalenia kwot odzyskiwalnych i segmentów operacyjnych, do których należą aktywa których dotyczy utrata wartości.
5. Zasadniczo, KSR 4 jest również zgodny z MSRSP 12 jeśli chodzi o odpisy aktualizujące wartość zapasów, za wyjątkiem tego, że odwrócenie dokonanego uprzednio odpisu aktualizacyjnego jest ujmowane w innych przychodach operacyjnych (KSR 4.9.11), natomiast MSRSP 12.44 wymaga ujęcia ich jako zmniejszenia wartości zapasów wykazywanych jako koszty w okresie, w którym dokonywane jest odwrócenie. KSR 4 zajmuje się również kwestią utraty wartości aktywów finansowych, która regulowana jest przez MSRSP 29. Niemniej jednak, z uwagi na odmienną kategoryzację aktywów standardy te trudne są do porównania, a próba jego dokonania wykracza poza zakres niniejszego skróconego porównania.
6. KSR 5 “Leasing, najem i dzierżawa” (opracowany na podstawie MSR 17 “Leasing” podobnie jak MSRSP 13 “Leasing”). KSR 5 jest zasadniczo zgodny z MSRSP 13 za wyjątkiem następujących istotnych różnic:
- a. Zakres – KSR 5 dotyczy specyficznych umów najmu i dzierżawy, które polski kodeks cywilny definiuje i reguluje odrębnie od umów leasingu. Kluczową różnicą pomiędzy umową leasingu w rozumieniu KSR 5 a umowami najmu i dzierżawy jest to, że umowy najmu i dzierżawy zawierane są na czas nieokreślony. MSRSP 13 nie reguluje umów zawieranych na czas nieokreślony.
 - b. Zakres – z zakresu MSRSP 13.2 wyłączone są: a) umowy leasingowe dotyczące poszukiwania lub wykorzystywania minerałów, ropy naftowej, gazu ziemnego oraz podobnych nieodnawialnych zasobów; oraz b) umowy licencyjne dotyczące takich pozycji, jak filmy kinowe, nagrania wideo, sztuki teatralne, rękopisy, patenty i prawa autorskie. Ponadto, MSRSP 13 nie stosuje się do aktywów biologicznych będących w posiadaniu leasingobiorcy na podstawie leasingu finansowego lub dostarczanych przez leasingodawcę na podstawie umowy leasingu operacyjnego. Nie ma takich wyłączeń w KSR 5, który stosuje się do wszystkich umów leasingu dotyczących środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych, za wyjątkiem umów zawartych na mocy przepisów o komercjalizacji i prywatyzacji.

- c. Definicja leasingu finansowego – KSR 5 przyjmuje podejście oparte na liście kontrolnej i spisie zasad. Zgodnie z MSRSP 13.8, leasing finansowy jest to umowa leasingowa, na mocy której następuje przeniesienie zasadniczo całego ryzyka i pożytków wynikających z tytułu posiadania aktywów; ostateczne przeniesienie tytułu własności może nastąpić lub nie. Według KSR 5 II.6, umowa leasingu to umowa, która spełnia przynajmniej jeden z warunków opisanych w art. 3 ust. 4 UoR. Niemniej jednak, warunki opisane w UoR są zasadniczo w znacznym stopniu zgodne z przykładami sytuacji i innymi wskazaniem które w ramach MSRSP 13 osobno lub razem prowadziłyby do zakwalifikowania umowy jako leasingu finansowego (MSRSP 13.15-16).
- d. Klasyfikacja umowy leasingu – zgodnie z MSRSP 13.13, umowa klasyfikowana jako leasing finansowy jest to umowa leasingowa, na mocy której następuje przeniesienie zasadniczo całego ryzyka i pożytków wynikających z tytułu posiadania aktywów. Umowa klasyfikowana jako leasing operacyjny jest to umowa leasingowa na mocy której nie następuje przeniesienie zasadniczo całego ryzyka i pożytków wynikających z tytułu posiadania aktywów. Klasyfikacja leasingu według KSR 5 (III.2) ustalana jest metodą listy kontrolnej warunków; w szczególności, umowa leasingu jest klasyfikowana jako leasing operacyjny jeżeli spełnia co najmniej jeden z siedmiu niżej przedstawionych warunków (są to warunki podane w UoR art. 3 ust.4). Umowa leasingu, która nie spełnia żadnego z poniższych siedmiu warunków, powinna być zaklasyfikowana jako leasing operacyjny. Leasing finansowy występuje, jeżeli umowa:
- (i) przenosi własność jej przedmiotu na korzystającego po zakończeniu okresu, na który została zawarta;
 - (ii) zawiera prawo do nabycia jej przedmiotu przez korzystającego, po zakończeniu okresu, na jaki została zawarta, po cenie niższej od wartości rynkowej z dnia nabycia;
 - (iii) okres, na jaki została zawarta, odpowiada w przeważającej części przewidywanemu okresowi ekonomicznej użyteczności środka trwałego lub prawa majątkowego, przy czym nie może być on krótszy niż $\frac{3}{4}$ tego okresu. Prawo własności przedmiotu umowy może być, po okresie, na jaki umowa została zawarta, przeniesione na korzystającego;
 - (iv) suma opłat, pomniejszonych o dyskonto, ustalona w dniu zawarcia umowy i przypadająca do zapłaty w okresie jej obowiązywania, przekracza 90% wartości rynkowej przedmiotu umowy na ten dzień. W sumie opłat uwzględnia się wartość końcową przedmiotu umowy, którą korzystający zobowiązuje się zapłacić za przeniesienie na niego własności tego przedmiotu. Do sumy opłat nie zalicza się płatności na rzecz finansującego za świadczenia dodatkowe, podatków oraz składek na ubezpieczenie tego przedmiotu, jeżeli korzystający pokrywa je niezależnie od opłat za używanie;

- (v) zawiera przyrzeczenie finansującego do zawarcia z korzystającym kolejnej umowy o oddanie w odpłatne używanie tego samego przedmiotu lub przedłużenia umowy dotychczasowej, na warunkach korzystniejszych od przewidzianych w dotychczasowej umowie;
 - (vi) przewiduje możliwość jej wypowiedzenia, z zastrzeżeniem, że wszelkie powstałe z tego tytułu koszty i straty poniesione przez finansującego pokrywa korzystający;
 - (vii) przedmiot umowy został dostosowany do indywidualnych potrzeb korzystającego. Może on być używany wyłącznie przez korzystającego, bez wprowadzania w nim istotnych zmian.
- e. Uproszczona rachunkowość dla leasingu finansowego – KSR 5 (sekcja XII) dopuszcza stosowanie przez korzystającego oraz finansującego, jeżeli przedmiotem jego działalności operacyjnej nie jest najem, dzierżawa lub leasing, uproszczeń przy ewidencji umów leasingu finansowego, o ile nie zniekształcają one obrazu sytuacji majątkowej i finansowej oraz wyniku finansowego. Uproszczenia dotyczą: (1) metod podziału opłaty z tytułu leasingu finansowego na część kapitałową i odsetkową oraz (2) rozliczania zmian wysokości opłat z tytułu leasingu finansowego wynikających ze zmian kursów walut obcych. MSRSP 13 nie przewiduje możliwości takich uproszczeń.
- f. Prawo leasingobiorcy do użytkowania nieruchomości na mocy umowy leasingu operacyjnego wykazywane jako nieruchomość inwestycyjna – w odróżnieniu od KSR 5, MSRSP 13.24 zapewnia dodatkowe wytyczne odnośnie prawa leasingobiorcy do użytkowania nieruchomości na mocy umowy leasingu operacyjnego wykazywanego jako nieruchomość inwestycyjna. Według MSRSP 16, leasingobiorca ma prawo wykazywać swoje prawo do użytkowania nieruchomości na mocy umowy leasingu operacyjnego jako nieruchomości inwestycyjnej. W takich przypadkach prawo użytkowania rozliczane jest tak, jak leasing finansowy, a przy wycenie danego składnika aktywów leasingobiorca korzysta z modelu wartości godziwej.
- g. Ujawnienia – KSR 5 sekcja XI przewiduje znacznie mniejszy zakres ujawnień niż MSRSP 13.40, 13.44, 13.60, 13.69.
- h. Sprzedaż i operacyjny leasing zwrotny – według KSR 5 (VIII.3) jeśli poniesioną na sprzedaży przedmiotu leasingu stratę rekompensują przyszłe opłaty leasingowe, niższe od rynkowych, to stratę rozlicza się w czasie i odpisuje proporcjonalnie do opłat leasingowych w koszty przez okres leasingu. Jeśli cena sprzedaży przewyższa wartość godziwą przedmiotu leasingu, to kwotę przekraczającą wartość rynkową rozlicza się w czasie przez okres trwania leasingu, odpowiednio rozliczając opłaty leasingowe. Zgodnie z MSRSP 13, jeśli poniesioną na sprzedaży przedmiotu leasingu stratę rekompensują przyszłe opłaty leasingowe, niższe od rynkowych, to stratę rozlicza się w czasie i odpisuje proporcjonalnie do opłat leasingowych przez oczekiwany okres użytkowania składnika aktywów. Jeśli cena sprzedaży przewyższa wartość godziwą

przedmiotu leasingu, to kwotę przekraczającą wartość rynkową rozlicza się w czasie i amortyzuje odpowiednio do oczekiwanego okresu użytkowania składnika aktywów.

7. KSR 6 „Rezerwy, bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów, zobowiązania warunkowe” (opracowany na podstawie MSR 37 „Rezerwy, zobowiązania warunkowe i aktywa warunkowe” podobnie jak MSRSP 19 „Rezerwy, zobowiązania warunkowe i aktywa warunkowe”). KSR 6 jest zasadniczo zgodny z MSRSP 19 za wyjątkiem następujących znaczących różnic:
- a. Zakres – w przeciwieństwie do MSRSP 19, KSR 6 obejmuje również kwestię ewidencjonowania rezerw i biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów w księgach rachunkowych i przedstawia szczegółowe wskazówki odnośnie ich prezentacji w bilansie i rachunku zysków i strat. Ponadto, według KSR 6 kryterium kwalifikowania zobowiązania jako biernego rozliczenia międzyokresowego kosztów lub rezerwy nie jest prawdopodobieństwo jego realizacji (jak w przypadku MSRSP 19) ale rodzaj działalności, z którą związane jest zobowiązanie.
 - b. Zakres – w przeciwieństwie do MSRSP 19, KSR 6 nie zawiera definicji aktywów warunkowych ani wskazówek odnośnie ich traktowania księgowego.
 - c. Zakres – w przeciwieństwie do MSRSP 19, KSR 6 wyłącza ze swojego zakresu zobowiązania wynikające z niefakturowanych dostaw i usług (KSR 6.1.3e). KSR 6.2.3 wskazuje, że zobowiązania takie powinny być w bilansie prezentowane jako zobowiązania handlowe.
 - d. Zakres – w przeciwieństwie do MSRSP 19, KSR 6 wyłącza ze swojego zakresu rezerwy tworzone w związku z koniecznością demontażu i usunięcia składnika aktywów oraz przeprowadzenia renowacji miejsca, w którym się znajdował (KSR 6.1.3h).
 - e. Zakres – MSRSP 19.1g wyłącza ze swojego zakresu rezerwy, zobowiązania warunkowe i aktywa warunkowe z tytułu świadczeń pracowniczych, z wyjątkiem rezerw, zobowiązań warunkowych i aktywów warunkowych z tytułu odpraw wynikających z restrukturyzacji, zgodnie z MSRSP 19. KSR 6 stosuje się do wszystkich rezerw związanych ze świadczeniami pracowniczymi (w tym wynikających z restrukturyzacji). MSRSP 19 nie stosuje się do rezerw z tytułu świadczeń pracowniczych, ponieważ wskazówki odnośnie traktowania świadczeń pracowniczych podane są w MSRSP 25 „Świadczenia pracownicze”.
 - f. Zakres – zarówno KSR 6 jak i MSRSP 19 wyłączają ze swojego zakresu umowy niewykonane, chyba, że są to umowy rodzące obciążenia finansowe, jednak MSRSP 19.1a mówi wprost również o umowach realizację świadczeń społecznych, za które nie oczekuje otrzymania zapłaty w przybliżeniu równej wartości dostarczonych towarów i wyświadczonych usług bezpośrednio od świadczeniobiorców.
 - g. Świadczenia społeczne – MSRSP 19.19 wymaga, by jeśli jednostka zdecyduje się ujmować w sprawozdaniach finansowych rezerwy na świadczenia społeczne, za które

nie otrzymuje zapłaty w przybliżeniu równej wartości dostarczonych towarów i świadczonych usług bezpośrednio od świadczeniobiorców, powinna ujawniać informacje na ich temat w sposób analogiczny do pozostałych rezerw. KSR 6 nie zawiera takich zapisów.

- h. Definicja biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów – w przeciwieństwie do MSRSP 19, KSR 6 zawiera definicję biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów, którą powtarza za UoR art. 39 ust. 2 pkt 2 i ust. 2a.
- i. Definicja zobowiązań warunkowych – KSR 6 definiuje zobowiązania warunkowe w taki sam sposób jak UoR, a mianowicie jako obowiązek wykonania świadczeń, których powstanie jest uzależnione od zaistnienia określonych zdarzeń. Taka definicja jest tylko częściowo zgodna z MSRSP 19.18, który do zobowiązań warunkowych zalicza również rezerwy, które nie spełniają następujących warunków ujęcia: jest prawdopodobne, aby konieczne było wydatkowanie środków zawierających w sobie korzyści ekonomiczne lub potencjał świadczeń w celu wypełnienia obowiązku; można dokonać wiarygodnego szacunku kwoty tego obowiązku.
- j. Rezerwy na świadczenia pracownicze – w przeciwieństwie do MSRSP 19, KSR 6 zawiera ograniczony zakres wytycznych odnośnie tego, jakie świadczenia pracownicze uzasadniają tworzenie rezerw (niewykorzystane urlopy, odprawy emerytalne, nagrody jubileuszowe). Wskazuje jednak, że w odniesieniu do świadczeń emerytalnych i podobnych jednostka powinna kierować się wskazówkami MSR 19 “Świadczenia pracownicze” z tą różnicą, że ewentualne zyski lub straty aktuarialne należy ująć w wyniku.
- k. Rezerwy na restrukturyzację – kryteria ujmowania rezerwy na restrukturyzację są różne w przypadku MSRSP 19 i KSR 6. Według KSR 6.3.13 warunkiem utworzenia rezerwy na restrukturyzację jest prawny lub umowny obowiązek jej przeprowadzenia (jest to zgodne z UoR art. 35d ust.1 pkt 2) i spełnione są ogólne kryteria ujmowania rezerw. Według MSRSP 19.82, rezerwę na koszty restrukturyzacji tworzy się tylko wtedy, kiedy spełnione są ogólne kryteria tworzenia rezerw, co jest podejściem analogicznym do KSR 6. Niemniej, według MSRSP 19 rezerwy mogą być tworzone na skutek istnienia obowiązku prawnego lub zwyczajowo oczekiwanego, a definicja obowiązku zwyczajowo oczekiwanego jest szersza niż obowiązek umowny, o którym mówi KSR 6. Co więcej, MSRSP 19.83 wyjaśnia szczegółowo, że: (a) posiada szczegółowy, formalny plan restrukturyzacji (identyfikujący jej kluczowe aspekty) oraz (b) wzbudziła uzasadnione oczekiwanie u stron, których plan dotyczy, że przeprowadzi działania restrukturyzacyjne poprzez rozpoczęcie wdrażania planu lub ogłoszenie głównych elementów planu tym stronom. Choć KSR 6 dla ujęcia rezerwy restrukturyzacyjnej wymaga uwzględnienia wszelkich dowodów potwierdzających posiadanie planu restrukturyzacji, rozpoczęcia realizacji (wdrażania) programu restrukturyzacji bądź publicznego ogłoszenia planu restrukturyzacji zobowiązującego

kierownictwo jednostki do jej przeprowadzenia lub zakończenia, są to wskazówki uzupełniające a nie element kryteriów ujęcia, jak w przypadku MSRSP 19.

- I. Rezerwy na restrukturyzację – KSR 6.3.13 mówi, że rezerwy na restrukturyzację przeprowadzaną na mocy przepisów prawa zwiększa straty nadzwyczajne, natomiast rezerwy na restrukturyzację przeprowadzaną na mocy umowy zwiększają pozostałe koszty operacyjne. MSRSP 19 nie zawiera analogicznych regulacji.

8. KSR 7 “Zmiany zasad (polityki) rachunkowości, wartości szacunkowych, poprawianie błędów, zdarzenia następujące po dacie bilansu – ujęcie i prezentacja” (opracowany na podstawie MSR 8 „Zasady (polityka) rachunkowości, zmiany wartości szacunkowych i korygowanie błędów” oraz MSR 10 “Zdarzenia następujące po dniu bilansowym” podobnie jak MSRSP 3 “Zasady (polityka) rachunkowości, zmiany wartości szacunkowych i korygowanie błędów” oraz MSRSP 14 “Zdarzenia następujące po dniu bilansowym”). KSR 7 jest w znacznym stopniu zgodny z MSRSP 3, za wyjątkiem następujących istotnych różnic:

- a. Zasady (polityka) rachunkowości – ponieważ MSRSP nie zostały wprowadzone w Polsce, wytyczne odnośnie opracowania polityki rachunkowości zawarte w KSR 7 z oczywistych przyczyn różnią się od tych zawartych w MSRSP 3. W szczególności, w kwestiach nieuregulowanych przez UoR, przyjmując zasady (politykę) rachunkowości, jednostka może korzystać z Krajowych Standardów Rachunkowości i stanowisk wydanych przez Komitet Standardów Rachunkowości, a w razie ich braku - z MSR (KSR 7 III.3.2). KSR 7 zapewnia również wskazówki odnośnie uproszczeń, jakie jednostka może zastosować opracowując swoje zasady (politykę) rachunkowości (KSR 7 III.3.5). Według KSR 7, polityka rachunkowości powinna obejmować również techniczno-organizacyjny sposób prowadzenia ksiąg rachunkowych (KSR 7 III.3.1).
- b. Zmiany zasad (polityki) rachunkowości – według KSR 7.3.7, zmiana zasad (polityki) rachunkowości może być spowodowana zmianami w przepisach UoR, uzyskaniem przez jednostkę prawa lub utratą prawa do stosowania uproszczeń przewidzianych przepisami o rachunkowości, bądź też indywidualną decyzją kierownictwa jednostki podjętą w celu zapewnienia bardziej rzetelnej prezentacji. MSRSP 3.17 pozwala na taką zmianę jeśli jest wymagana przez MSRSP lub jeśli sprawi, że sprawozdania finansowe będą zawierały wiarygodne i bardziej przydatne informacje o wpływie transakcji, innych zdarzeń lub warunków na sytuację finansową, wyniki finansowe lub przepływy pieniężne jednostki. Kluczową różnicą jest więc kwestia uproszczeń.
- c. Ujawnianie zmian zasad (polityki) rachunkowości – wymogi MSRSP 3 odnośnie ujawnień są bardziej szczegółowe niż wymogi KSR 7.3.15. Zasadniczo oba standardy wymagają ujawnienia rodzaju i przyczyn zmian a także kwot korekt wyniku netto oraz aktywów netto/kapitału. Ponadto, MSRSP 3 rozbudowuje i różnicuje wymogi w zakresie ujawnień w zależności od tego, czy zmiana miała charakter obowiązkowy (MSRSP 3.33) czy dobrowolny (MSRSP 3.34).

- d. Ujawnianie planowanych zmian zasad (polityki) rachunkowości – MSRSP 3.35 wymaga, by jeśli jednostka nie zastosowała nowego standardu lub interpretacji, które zostały już opublikowane, ale nie weszły jeszcze w życie, jednostka ujawniała: (a) ten fakt; oraz (b) znane lub wiarygodnie oszacowane informacje potrzebne do oceny możliwego wpływu zastosowania nowego standardu lub interpretacji na sprawozdania finansowe jednostki za okres, w którym zostaną one zastosowane po raz pierwszy. KSR 7 nie zawiera podobnych wymogów.
 - e. Korygowanie błędów – KSR 7 zapewnia wskazówki odnośnie traktowania księgowego błędów popełnionych zarówno w bieżącym okresie jak i w przeszłych okresach. Wytyczne te obejmują również aspekt dokonywania stosownych korekt w księgach rachunkowych i są zróżnicowane w zależności od tego, na ile istotny jest błąd (*materiality*) (KSR 7.5.3-7). MSRSP 3 nie zajmuje się mało istotnymi błędami i nie reguluje ewidencjonowania korekt w księgach rachunkowych.
 - f. Podejście retrospektywne i porównywalność danych – jeśli konieczne jest zastosowanie podejścia retrospektywnego, MSRSP 3 wymaga stosownej korekty danych porównawczych ujawnianych dla wszystkich poprzedzających okresów. Natomiast KSR 7.7.6-7 mówi, że dla zapewnienia porównywalności retrospektywnie przekształcone dane porównawcze wykazuje się uzupełniając w odrębnej kolumnie bilansu - i jeżeli to praktycznie wykonalne - w rachunku zysków i strat oraz rachunku przepływów pieniężnych, w wyniku czego dane przekształcone prezentowane będą w kolumnie sąsiadującej z kolumną prezentującą kwoty danych porównawczych pierwotnie ujawnione w sprawozdaniach finansowych przeszłych okresów.
9. KSR 7 sekcja VI jest również w wysokim stopniu zgodna z MSRSP 14, jednak wyłącznie w obszarze zdarzeń następujących po dniu bilansowym. KSR 7 nie zajmuje się innymi zagadnieniami regulowanymi przez MSRSP 14 (czyli: zatwierdzeniem sprawozdań finansowych do publikacji, dywidendami ogłaszanych po dniu bilansowym, założeniem kontynuacji działalności).

ANEKS 4: WYKAZ MIĘDZYNARODOWYCH STANDARDÓW RACHUNKOWOŚCI SEKTORA PUBLICZNEGO

Dokonane w niniejszym raporcie porównanie polskich przepisów rachunkowości sektora publicznego z Międzynarodowymi Standardami Rachunkowości Sektora Publicznego (MSRSP) oparte było na wersji MSRSP z czerwca 2014 r., opublikowanej w *Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements*, wydanie z 2014 r. przez Radę Międzynarodowych Standardów Rachunkowości Sektora Publicznego. Obowiązujące obecnie MSRSP to:

MSRSP 1	Prezentacja sprawozdań finansowych
MSRSP 2	Sprawozdanie z przepływów pieniężnych
MSRSP 3	Zasady (polityka) rachunkowości, zmiany wartości szacunkowych i korygowanie błędów
MSRSP 4	Skutki zmian kursów wymiany walut obcych
MSRSP 5	Koszty finansowania zewnętrznego
MSRSP 6	Skonsolidowane i jednostkowe sprawozdania finansowe
MSRSP 7	Inwestycje w jednostkach stowarzyszonych
MSRSP 8	Udziały we wspólnych przedsięwzięciach
MSRSP 9	Przychody z transakcji handlowych
MSRSP 10	Sprawozdawczość finansowa w warunkach hiperinflacji
MSRSP 11	Umowy o usługę budowlaną
MSRSP 12	Zapasy
MSRSP 13	Leasing
MSRSP 14	Zdarzenia po zakończeniu okresu sprawozdawczego
MSRSP 15	Uchylony (zastąpiony przez MSRSP 28, MSRSP 29 i MSRSP 30)
MSRSP 16	Nieruchomości inwestycyjne
MSRSP 17	Rzeczowe aktywa trwałe
MSRSP 18	Sprawozdawczość segmentów operacyjnych
MSRSP 19	Rezerwy, zobowiązania warunkowe i aktywa warunkowe
MSRSP 20	Ujawnianie informacji na temat podmiotów powiązanych
MSRSP 21	Utrata wartości aktywów nie generujących środków pieniężnych
MSRSP 22	Ujawnienia informacji finansowych dotyczących sektora instytucji rządowych i samorządowych
MSRSP 23	Przychody z transakcji niehandlowych (o charakterze podatków i transferów)
MSRSP 24	Prezentacja informacji o budżecie w sprawozdaniach finansowych
MSRSP 25	Świadczenia pracownicze
MSRSP 26	Utrata wartości aktywów generujących środki pieniężne
MSRSP 27	Rolnictwo
MSRSP 28	Instrumenty finansowe: prezentacja
MSRSP 29	Instrumenty finansowe: ujmowanie i wycena
MSRSP 30	Instrumenty finansowe: Ujawnienia
MSRSP 31	Aktywa niematerialne
MSRSP 32	Umowy na usługi koncesjonowane: koncesjonodawca

