

**Teresa Maszczak**

Uniwersytet Opolski

e-mail: tmaszczak@uni.opole.pl

---

## ZAKRES INFORMACYJNY UPROSZCZONEGO SPRAWOZDANIA FINANSOWEGO JEDNOSTKI MAŁEJ

---

## THE INFORMATION SCOPE OF THE CONDENSED FINANCIAL STATEMENT OF SMALL UNDERTAKINGS

---

DOI: 10.15611/nof.2015.3.07

JEL Classification: G

**Streszczenie:** W związku z implementacją zapisów nowej dyrektywy rachunkowości celem artykułu jest prezentacja zmian wprowadzonych w nowelizacji ustawy o rachunkowości z dnia 23 września 2015 r. Autorka określa ich wpływ na zakres informacyjny uproszczonego sprawozdania finansowego jednostki małej. Do rozwiązania przedstawionego problemu badawczego wykorzystano metodę analizy treści regulacji prawnych (krajowych i międzynarodowych) oraz metody porównań i wnioskowania. Nowelizacja ustawy o rachunkowości, wprowadzona w życie 23 września 2015 r., w myśl implementacji dyrektywy 2013/34/UE, ma na celu poprawę warunków wykonywania działalności gospodarczej oraz zniesienie bądź zminimalizowanie barier hamujących rozwój przedsiębiorczości. Przyjęte w ustawie zmiany umożliwiają jednostkom małym stosowanie uproszczeń w zakresie sporządzania skróconych sprawozdań finansowych (bilansu, rachunku zysków i strat oraz informacji dodatkowej), co w efekcie ma doprowadzić do obniżenia kosztów ponoszonych przez jednostki małe na prowadzenie rachunkowości.

**Słowa kluczowe:** dyrektywa UE 2013/34/UE, jednostki małe, uproszczone sprawozdanie finansowe, uproszczony bilans, uproszczony rachunek zysków i strat, informacja dodatkowa.

**Summary:** Due to the implementation of provisions of the New Accounting Directives, the purpose of the article is to present changes introduced in the amendment of the Accounting Act of 23 September 2015. The author determines their impact on the information scope of a condensed financial statement of small undertakings. To solve the problem the author adopted a method of content analysis of legal regulations (domestic and international) and methods of comparisons and conclusions. The amendment of the Accounting Act taken effect on 23 September 2015, in accordance with the implementation of Directive 2013/34/EU, aims to improve conditions for the pursuit of business activity and to abolish or to minimize the barriers to development of entrepreneurship. The adopted changes in the Act allow the small undertakings the use of simplifications in keeping account books and preparation of the condensed financial statements (balance sheet, profit and loss account and note), which in turn is supposed to lead to lower costs of accounting for small undertakings.

**Keywords:** EU Directive 2013/34/EU, small undertakings, condensed financial statement, condensed balance sheet, condensed profit and loss account, note.

## 1. Wstęp

W dniu 23 lipca 2015 r. dokonano w polskim prawodawstwie nowelizacji ustawy o rachunkowości, która weszła w życie 23 września 2015 r. Wynika ona przede wszystkim z obowiązku implementacji dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady 2013/34/UE z dnia 26 czerwca 2013 r. w sprawie rocznych sprawozdań finansowych, skonsolidowanych sprawozdań finansowych i powiązanych sprawozdań niektórych rodzajów jednostek, zmieniającej dyrektywę Parlamentu Europejskiego i Rady 2006/43/WE oraz uchylającej dyrektywy Rady czwartą 78/660/EWG i siódmą 83/349/EWG [Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2013/34/UE..., s. 19], zwanej dalej dyrektywą 2013/34/UE.

Regulacje zawarte w dyrektywie 2013/34/UE [Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2013/34/UE..., art. 4, 14, 16] umożliwiają państwom członkowskim wprowadzenie uproszczeń w zakresie sprawozdawczości finansowej dla jednostek małych określonych w art. 3, ust. 2 dyrektywy 2013/34/UE. Podstawowym celem wskazanej dyrektywy jest zmniejszenie obciążeń administracyjnych małych podmiotów oraz zwiększenie rzetelności, jasności i porównywalności sprawozdań finansowych. Zakłada się, że przyjęte uproszczenia dla jednostek małych, zmierzające do poprawy warunków wykonywania działalności gospodarczej, przyczynią się do [Dadacz 2015]:

- obniżenia kosztów przygotowania sprawozdania finansowego oraz kosztów bieżącego prowadzenia rachunkowości przez jednostki małe,
- poprawy warunków funkcjonowania przedsiębiorczości i wzrostu konkurencyjności gospodarki,
- poprawy w znacznym stopniu warunków działania jednostek małych dzięki zniesieniu barier administracyjnych i ułatwieniom w rachunkowości.

Celem artykułu jest wskazanie, na tle rozwiązań wynikających z dyrektywy 2013/34/UE, zakresu obowiązkowo ujawnianych informacji w sprawozdaniu finansowym przez jednostki małe. Zmierając do jego osiągnięcia, dokonano analizy i porównania zapisów dyrektywy 2013/34/UE oraz nowelizacji ustawy o rachunkowości z dnia 23 lipca 2015 r.

## 2. Małe jednostki jako podmioty uproszczonej sprawozdawczości finansowej

Małe jednostki jako nowa grupa podmiotów zostały wprowadzone obligatoryjnie do regulacji prawnych rachunkowości zgodnie z dyrektywą 2013/34/UE.

Określając podmiot mianem jednostki małej, dyrektywa [Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2013/34/UE..., art. 3, ust. 2] wskazuje na te jednostki, które na dzień bilansowy nie przekraczają limitów w przypadku co najmniej dwóch z trzech następujących kryteriów:

- a) suma bilansowa: 4 000 000 euro,
- b) przychody netto ze sprzedaży: 8 000 000 euro,
- c) średnia liczba zatrudnionych w roku obrotowym: 50 osób.

Jednostki małe, w myśl dyrektywy, mogą określić progi przekraczające wskazaną sumę bilansową oraz przychody netto ze sprzedaży, ale nie wyżej niż 6 000 000 euro dla sumy bilansowej i 12 000 000 euro w odniesieniu do przychodów netto ze sprzedaży.

W państwach członkowskich, które dotychczas nie przyjęły waluty euro, kwotę w walucie krajowej oblicza się przez zastosowanie kursu walutowego opublikowanego w Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej w dniu wejścia w życie dyrektywy ustanawiającej te kwoty, tj. 19 lipca 2013 r. [Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2013/34/UE..., art. 3, pkt 9]. Jednostki, które spełniają te warunki, mogą stosować uproszczenia w zakresie sprawozdawczości finansowej.

Małe jednostki mają prawo stosować określone uproszczenia w rachunkowości, jednak nie mogą one spowodować, że sprawozdanie finansowe będzie przedstawiać nierzetelny obraz jednostki, sprzeczny z obowiązującymi przepisami prawa. Do tych legalnych zmian i uproszczeń, zgodnie z założeniami dyrektywy, należą w szczególności [Sawicki 2015, s. 586]:

- stosowanie zasady przewagi treści ekonomicznej nad formą,
- dokonywanie wyceny środków trwałych według wartości zaktualizowanej, wyceny instrumentów finansowych według wartości godziwej,
- dokonywanie odpisów wartości firmy i prac rozwojowych w okresie nie krótszym niż 5 lat i nie dłuższym niż 10 lat,
- dokonywanie we wskazanych w dyrektywie wzorach sprawozdań finansowych bardziej szczegółowego podziału pozycji, dodanie nowych pozycji lub dodatkowego podziału sum częściowych,
- zaliczanie do kosztów wytworzenia aktywów trwałych lub obrotowych odsetek od kapitału pożyczonego w celu wytworzenia aktywów, jeżeli odsetki odnoszą się do okresu wytworzenia składników aktywów,
- tworzenie rezerw przeznaczonych na pokrycie kosztów, których charakter jest jasno określony oraz które na dzień bilansowy prawdopodobnie lub na pewno zostaną poniesione, ale nie ma pewności co do ich wysokości ani dnia, w którym powstaną,
- stosowanie jednego lub obydwu wzorów bilansu oraz rachunku zysków i strat określonych w załącznikach do dyrektywy,
- sporządzenie przez małe jednostki skróconego bilansu i skróconego rachunku zysków i strat według zasad określonych w artykule 4 dyrektywy,
- zwolnienie z obowiązku sporządzenia sprawozdania z działalności, pod warunkiem że informacje o nabyciu przez jednostkę akcji lub udziałów własnych zostały zamieszczone w informacji dodatkowej do sprawozdania finansowego,
- zwolnienie z obowiązku publikowania rachunku zysków i strat oraz sprawozdania z działalności; publikowany jest tylko bilans i informacja dodatkowa.

Dyrektywa 2013/34/UE stwarza krajom członkowskim możliwość zastosowania wymienionych uproszczeń, a równocześnie zakazuje żądania od jednostek małych ujawnienia w sprawozdaniu finansowym innych informacji niż te, które określono w dyrektywie. Sprawozdanie finansowe jednostki małej składa się z bilansu, rachunku zysków i strat oraz informacji dodatkowej [Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2013/34/UE..., art. 14, 31]. Żadne państwo członkowskie nie może nakładać na te jednostki obowiązku sporządzania ponadto zestawienia zmian w kapitale własnym i/lub rachunku przepływów pieniężnych [Sawicki 2015, s. 586].

W Polsce 23 lipca 2015 r. została przyjęta znowelizowana ustawa o rachunkowości, która na mocy postanowień dyrektywy wprowadza kategorię małych jednostek. W świetle obowiązującego nowego art. 3.1c ustawy o rachunkowości [Ustawa z dnia 29 września 1994 r. ...] małymi podmiotami mogą zostać:

1) spółki handlowe (osobowe, np. spółki jawne, spółki partnerskie, spółki komandytowe, spółki komandytowo-akcyjne i kapitałowe, np. spółki z o.o., spółki akcyjne, w tym również w organizacji) oraz spółki cywilne, w których choć jednym współnikiem jest podmiot inny niż osoba fizyczna, inne osoby prawne (np. spółdzielnie, fundacje, stowarzyszenia), jednostki, o których mowa w art. 2 ust. 1, pkt 2 (czyli osoby fizyczne, spółki cywilne osób fizycznych, spółki jawne osób fizycznych oraz spółki partnerskie), oraz oddziały przedsiębiorców zagranicznych (w rozumieniu przepisów ustawy o swobodzie działalności gospodarczej [Ustawa z dnia 2 lipca 2004 r. ...]), jeżeli jednostki te w roku obrotowym, za który sporządzają sprawozdanie finansowe, oraz w roku poprzedzającym ten rok obrotowy, a w przypadku jednostek rozpoczynających działalność albo prowadzenie ksiąg rachunkowych w sposób określony ustawą – w roku obrotowym, w którym rozpoczęły działalność albo prowadzenie ksiąg rachunkowych w sposób określony ustawą, nie przekroczyły co najmniej dwóch z następujących trzech wielkości:

a) 17 000 000 zł – w przypadku sumy aktywów bilansu na koniec roku obrotowego,

b) 34 000 000 zł – w przypadku przychodów netto ze sprzedaży towarów i produktów za rok obrotowy,

c) 50 osób – w przypadku średniorocznego zatrudnienia w przeliczeniu na pełne etaty<sup>1</sup>;

2) osoby fizyczne, spółki cywilne osób fizycznych, spółki jawne osób fizycznych oraz spółki partnerskie, które stosują zasady rachunkowości na podstawie art. 2 ust. 2 ustawy, tj. dobrowolnie prowadzą księgi rachunkowe i sporządzają sprawozdanie finansowe.

Ponadto, zgodnie z implementacją postanowień dyrektywy 2013/34/UE [Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2013/34/UE..., art. 3, ust. 10], dodatkowo

<sup>1</sup> Warto zaznaczyć, iż obowiązujące pułapy sumy bilansowej oraz przychodów netto w skali roku są znacznie wyższe od progów wyznaczających obowiązek corocznego badania (suma bilansowa wynosi ok. 10,5 mln zł, roczny przychód netto to ok. 21 mln zł). W związku z tym duża liczba jednostek badanych kwalifikuje się do jednostek małych [Dudek 2015, s. 3].

jednostkami małymi, w rozumieniu art. 3.1d ustawy [Ustawa z dnia 29 września 1994 r. ...], są również jednostki, które jednocześnie spełniają dwa warunki:

1) za poprzedni rok obrotowy sporządziły sprawozdanie finansowe z zastosowaniem uproszczeń dla jednostek małych przewidzianych ustawą oraz

2) w roku obrotowym, za który sporządzają sprawozdanie finansowe, albo w roku poprzedzającym ten rok obrotowy przekroczyły dwie z wielkości wymienionych w nowym art. 3, ust. 1c, pkt 1 ustawy o rachunkowości.

Jednostka może utracić status jednostki małej, jeśli dwa lata z rzędu przekroczy progi dla jednostek małych, gdyż nie będzie wtedy spełniać wymogu zawartego w nowym art. 3, ust. 1d, pkt 2 ustawy o rachunkowości.

Do jednostek małych nie będzie można zaliczyć, na podstawie nowego art. 3, ust. 1e ustawy, jednostek działających na rynku finansowym oraz jednostek sektora finansów publicznych, bez względu na rozmiary prowadzonej działalności.

Analizując istotę jednostki małej, należy stwierdzić, iż o statusie jednostki małej decydują kryteria, takie jak suma bilansowa, przychody i zatrudnienie, ale także decyzja organu zatwierdzającego o przyjęciu statusu jednostki małej i stosowaniu uproszczeń w zakresie sprawozdawczości finansowej przyjętych w polityce rachunkowości.

Prezentując ustawowy katalog podmiotów określanych jako jednostki małe, należy podkreślić, iż w uregulowaniach krajowych została rozszerzona liczba jednostek gospodarczych uznanych za małe i korzystających z ustawowych uproszczeń w rachunkowości w porównaniu z wymogami wynikającymi bezpośrednio z dyrektywy, np. włączenie do listy jednostek małych również osób fizycznych, spółek cywilnych i jawnych osób fizycznych oraz spółek partnerskich i innych osób prawnych (np. spółdzielnie, fundacje i stowarzyszenia prowadzące działalność gospodarczą oraz oddziały przedsiębiorców zagranicznych)<sup>2</sup>.

Inne jednostki gospodarcze wprowadzone są w brzmieniu wynikającym wprost z dyrektywy. W dyrektywie 2013/34/UE jednostkami małymi są jedynie spółki akcyjne, spółki z ograniczoną odpowiedzialnością i spółki komandytowo-akcyjne (także spółki osobowe przez nie tworzone) [Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2013/34/UE..., załącznik nr 1], które w roku obrotowym, za który sporządzają sprawozdanie finansowe, oraz w roku poprzedzającym ten rok obrotowy, nie przekroczyły przyjętych w tej dyrektywie limitów.

Analizując istotę jednostki małej, należy zaznaczyć, iż w świetle obowiązujących przepisów ustawy o rachunkowości wynikających z implementacji dyrektywy 2013/34/UE jednostki małe mają prawo stosować określone uproszczenia w rachunkowości; są one następujące:

a) niesporządzanie:

- zestawienia zmian w kapitale własnym,
- rachunku przepływów pieniężnych,

<sup>2</sup> Artykuł odnosi się do prezentacji zakresu informacyjnego sprawozdań finansowych jednostek małych prowadzących działalność gospodarczą.

- sprawozdania z działalności, lecz są wówczas obowiązane do przedstawienia w informacji dodatkowej informacji dotyczących nabycia akcji/udziałów własnych,

b) możliwość dokonywania kwalifikacji umów leasingu według zasad określonych w przepisach podatkowych przez jednostki [Ustawa z dnia 29 września 1994 r. ..., art. 3, ust. 6] z wyjątkiem jednostek, o których mowa w ust. 1e, które za poprzedni rok obrotowy nie przekroczyły co najmniej dwóch z następujących trzech wielkości:

- 17 000 000 zł – w przypadku sumy aktywów bilansu na koniec roku obrotowego,
- 34 000 000 zł – w przypadku przychodów netto ze sprzedaży towarów i produktów za rok obrotowy,
- 50 osób – w przypadku średniorocznego zatrudnienia w przeliczeniu na pełne etaty,

c) możliwość odstąpienia od ustalania aktywów i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego, jeżeli jednostka w poprzednim roku obrotowym była zaliczona do małych [Sawicki 2015, s. 588-589].

W świetle znowelizowanej ustawy o rachunkowości, na mocy postanowień dyrektywy 2013/34/UE, dla małych jednostek został opracowany nowy, skrócony i uproszczony zakres prezentacyjny sprawozdania finansowego. Należy podkreślić, iż uproszczona wersja sprawozdania finansowego dotyczy wyłącznie zakresu prezentacji poszczególnych elementów tego sprawozdania przez jednostki małe, a nie zawartości treści poszczególnych pozycji. Przy tym należy dodać, iż zgodnie z wymogami ustawowymi to organ zatwierdzający sprawozdanie finansowe jednostki podejmuje ostatecznie decyzję w sprawie sporządzania sprawozdania finansowego z zastosowaniem uproszczeń przewidzianych dla tych jednostek.

W związku z implementacją dyrektywy 2013/34/UE w znowelizowanej ustawie o rachunkowości zakres informacji ujawnianych w sprawozdaniu finansowym [Ustawa z 29 września 1994 r. ..., art. 46.5.5, 47.4.5, 48.4] dla jednostek małych, korzystających z uproszczeń odnoszących się do sprawozdania finansowego, określono w nowym załączniku nr 5 do ustawy. Według tego załącznika sprawozdanie finansowe jednostek małych składa się z wprowadzenia do sprawozdania finansowego, uproszczonego bilansu, uproszczonego rachunku zysków i strat (wariant kalkulacyjny i wariant porównawczy) oraz skróconych dodatkowych informacji i objaśnień.

Analizując zakres uproszczeń, z których mogą korzystać jednostki małe, należy zauważyć, iż rezygnacja z obowiązku sporządzania rachunku przepływów pieniężnych, który generuje informacje o płynności jednostki, źródłach tej płynności i kierunkach wydatkowania gotówki, ogranicza możliwość oceny obecnej sytuacji finansowej oraz ewentualnych przedsięwzięć finansowych. Przykładowo kredytodawcy i pożyczkodawcy finansujący działalność gospodarczą mogą być zainteresowani dodatkową informacją, zwłaszcza dotyczącą płynności finansowej, których przepisy znowelizowanej ustawy nie określają jako obowiązkowe.



Rezygnacja z obowiązku sporządzania sprawozdania z działalności nie jest właściwą decyzją, stanowi ono bowiem cenne źródło informacji. W świetle przepisów ustawy sprawozdanie to zawiera informacje istotne dla oceny sytuacji finansowej i majątkowej jednostki, w tym ocenę efektów jej działalności oraz wskazanie czynników ryzyka i opis zagrożeń. Ponadto sprawozdanie to obejmuje wskaźniki finansowe i niefinansowe, jeżeli jest to istotne dla oceny sytuacji jednostki, oraz dodatkowe wyjaśnienia do kwot zawartych w sprawozdaniu finansowym.

### 3. Zakres informacyjny uproszczonego bilansu jednostki małej

W znowelizowanej ustawie o rachunkowości [Ustawa z 29 września 1994 r. ..., załącznik nr 5] zakres informacji ujawnianych w uproszczonym bilansie w załączniku nr 5 do ustawy nie odbiega od wymagań dyrektywy 2013/34/UE – załącznika nr 3 i 4. Zawiera on wybrane pozycje aktywów i pasywów, oznaczone literami lub cyframi rzymskimi, w układzie poziomym lub pionowym [Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2013/34/UE..., art. 14, 31]. W strukturze aktywów, w myśl założeń dyrektywy, dokonano podziału zasobów majątku na cztery główne grupy, tj. „Aktywa trwałe” (pozycja A), „Aktywa obrotowe” (pozycja B), „Należne wpłaty na kapitał (fundusz) podstawowy” (pozycja C) oraz „Udziały (akcje) własne” (pozycja D).

Należy podkreślić, iż dyrektywa 2013/34/UE w załącznikach nr 3 i 4 dokonuje podziału majątku w bilansie na aktywa trwałe i obrotowe, przy czym definiuje jedynie, zgodnie z art. 2, ust. 4 dyrektywy, istotę aktywów trwałych<sup>3</sup>, nie określając natomiast pojęcia aktywów obrotowych. Układ i treść zawarte we wzorze sprawozdania zostały przyjęte zgodnie z ogólnie stosowaną teorią rachunkowości oraz pojęciami wprowadzonymi przez Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej, co dopuszcza art. 9, ust. 2 dyrektywy 2013/34/UE. W strukturze aktywów bilansu pozostawiony został dotychczasowy podział aktywów na trwałe i obrotowe z wyszczególnieniem należności długoterminowych oraz krótkoterminowych, inwestycji długoterminowych i krótkoterminowych, a także długoterminowych i krótkoterminowych rozliczeń międzyokresowych. Pozostałe pozycje zasobów majątku są prezentowane w scalonej (zbiorczej) postaci. Podział ten, zgodnie z obowiązującymi wymogami rachunkowości, zachowuje przejrzystość i czytelność informacji sprawozdania finansowego, co czyni go zrozumiałym dla szerokiej grupy odbiorców i tym samym zwiększa jego przydatność, nie stwarzając przy tym dodatkowego obciążenia dla jednostek małych.

Analizując zakres informacyjny majątku, zasadne wydaje się wyodrębnić w aktywach obrotowych – w pozycji I „Zapasy” wykazywanej w scalonej postaci – struktury zasobów rzeczowych, tj. pozycji „Półprodukty i produkty w toku”, „Produkty gotowe” oraz „Materiały i towary”, co ułatwiłoby sporządzanie porównawczego rachunku zysków i strat [Dudek 2015, s. 2-6].

<sup>3</sup> Artykuł 2, ust. 4 dyrektywy 2013/34 określa aktywa trwałe jako te składniki majątku, które są przeznaczone do stałego użytkowania w celu prowadzenia działalności przez jednostkę.

Dość istotną zmianą przyjętą w strukturze bilansu, w myśl dyrektywy 2013/34/UE, są prezentowane w aktywach w odrębnej pozycji (C) „Należne wpłaty na kapitał (fundusz) podstawowy”, a nie po stronie pasywów w wielkości ujemnej w „Kapitale (funduszu) własnym”. Podobnie także pozycja „Udziały (akcje) własne” jest ujmowana w aktywach w odrębnej grupie (D), a nie po stronie pasywów w wielkości ujemnej w „Kapitale (funduszu) własnym”. Przyjęta zmiana przedstawia nieprawdziwy obraz kapitału własnego i kreuje wątpliwe aktywa [Dudek 2015, s. 2-6]. Może mieć także istotny wpływ na zniekształcenie wskaźników obliczanych z wykorzystaniem kapitałów, co w konsekwencji może doprowadzić do niewłaściwych wniosków z przeprowadzonej analizy finansowej i ewentualnie podjęcia przez użytkowników błędnych decyzji finansowych.

W strukturze pasywów bilansu, zgodnie z zaleceniami dyrektywy, dokonano podziału źródeł finansowania majątku na dwie grupy, tj. „Kapitały (fundusze) własne” (pozycja A) oraz łącznie „Zobowiązania i rezerwy na zobowiązania” (wiersz B).

Rozpatrując zakres informacyjny kapitałów własnych, należy zwrócić uwagę, iż dyrektywa 2013/34/UE uwzględnia w pasywach kapitał subskrybowany wpłacony, lecz nie reguluje pojęcia kapitału zapasowego. W związku z tym zostały przyjęte rozwiązania uregulowane w polskim prawodawstwie, w Kodeksie spółek handlowych, co dopuszcza art. 9, ust. 2 dyrektywy 2013/34/UE. W myśl art. 396 ustawy – Kodeks spółek handlowych tworzony jest kapitał zapasowy na pokrycie straty. Dodatkowo na kapitał zapasowy przelewa się co najmniej 8% zysku za dany rok obrotowy, dopóki kapitał ten nie osiągnie co najmniej jednej trzeciej kapitału zakładowego. Ponadto zgodnie z art. 154 § 3 Kodeksu spółek handlowych, jeżeli udział jest obejmowany po cenie wyższej od wartości nominalnej, nadwyżkę przelewa się do kapitału zapasowego. Kodeks spółek handlowych, obok kapitału zapasowego, ujmuje także kapitał rezerwowy. Dyrektywa 2013/34/UE uwzględnia kapitał rezerwowy. Załączniki nr 3 i 4 dyrektywy zawierają ustawowy kapitał rezerwowy, kapitał rezerwowy na akcje i udziały własne, kapitały rezerwowe tworzone zgodnie ze statutem i umową spółki oraz pozostałe kapitały rezerwowe, w tym rezerwę z tytułu aktualizacji wartości godziwej.

Dyrektywa w załącznikach nr 3 i 4 w kapitałach własnych prezentuje także zysk (stratę) z lat ubiegłych, zysk (stratę) za rok obrotowy, lecz nie reguluje odpisów z zysku netto dokonanych w ciągu roku obrotowego (wielkość ujemna). W tym przypadku przyjęte zostały także przepisy prawa krajowego (art. 195 § 1 i art. 349 § 2 Kodeksu spółek handlowych), co umożliwiał art. 9, ust. 2 dyrektywy 2013/34/UE. W świetle przytoczonych przepisów Kodeksu spółek handlowych spółka może wypłacić zaliczkę na poczet przewidywanej dywidendy, jeżeli jej zatwierdzone sprawozdanie finansowe za poprzedni rok obrotowy wykazuje zysk.

Biorąc pod uwagę powyższe uregulowania prawne, w załączniku nr 5 do ustawy o rachunkowości zaprezentowane zostały w pasywach bilansu, w strukturze kapitałów własnych: pozycja I „Kapitał (fundusz) podstawowy”, pozycja II „Kapitał (fundusz) zapasowy”, w tym „nadwyżka wartości sprzedaży (wartości emisyjnej) nad



wartością nominalną udziałów (akcji)”, pozycja III „Kapitał z aktualizacji wyceny”, w tym „z tytułu aktualizacji wartości godziwej”, pozycja IV „Pozostałe kapitały (fundusze) rezerwowe”, pozycja V „Zysk (strata) z lat ubiegłych, zysk (strata) za rok obrotowy” oraz pozycja VII „Odpisy z zysku netto w ciągu roku obrotowego (wielkość ujemna)”.

Analizując zakres informacyjny grupy B pasywów uproszczonego bilansu, należy zauważyć, iż pozycja „Zobowiązania i rezerwy na zobowiązania” łączy dwie pozycje pasywów sprawozdania bilansowego z załączników nr 3 i 4 do dyrektywy 2013/34/UE – „B. Rezerwy na zobowiązania” i „C. Zobowiązania”, co dopuszcza art. 9, ust. 2 dyrektywy 2013/34/UE. Przy tym, zgodnie z kontynuacją dotychczasowych zasad stosowanych w praktyce rachunkowości, zobowiązania wyszczególnione są z podziałem na zobowiązania długoterminowe i krótkoterminowe, co pozwala na zachowanie przejrzystości i czytelności ujawnianych informacji w sprawozdaniu finansowym, podobnie jak w przypadku prezentacji struktury aktywów. Należy dodać, iż załączniki nr 3 i 4 dyrektywy nie regulują pojęcia „fundusze specjalne”. W znowelizowanej ustawie o rachunkowości, w ramach zobowiązań krótkoterminowych, wyszczególniona została pozycja III C. „Fundusze specjalne”, na co pozwala art. 9, ust. 2 dyrektywy 2013/34/UE. Fundusze prezentowane w tej pozycji tworzone są na podstawie uregulowań prawa krajowego, tj. ustawy o zakładowym funduszu świadczeń socjalnych czy rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnianiu osób niepełnosprawnych. Są to Zakładowy Fundusz Świadczeń Socjalnych, który tworzony jest, zgodnie z art. 5 ust. 1 ustawy [Ustawa z dnia 4 marca 1994 r. ...], z corocznego odpisu podstawowego, naliczanego w stosunku do przeciętnej liczby zatrudnionych, czy Państwowy Fundusz Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych [Ustawa z dnia 27 sierpnia 1997 r. ...].

Przeprowadzając analizę porównawczą zakresu informacyjnego bilansu w świetle przyjętych uregulowań krajowych, przedstawiono układ i treść bilansu małych podmiotów obowiązujących w dyrektywie 2013/34/UE.

Według załącznika nr 3 w aktywach bilansu powinny być prezentowane pozycje [Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2013/34/UE..., art. 14, 31]:

A. Kapitał subskrybowany niewpłacony.

B. Koszty założenia przedsiębiorstwa.

C. Aktywa trwałe (wartości niematerialne i prawne, rzeczowe aktywa trwałe, aktywa finansowe).

D. Aktywa obrotowe (zapasy, należności, inwestycje, środki pieniężne w kasie i na rachunkach bankowych).

E. Rozliczenia międzyokresowe czynne.

W pasywach bilansu wyszczególniono pozycje:

A. Kapitał własny (kapitał subskrybowany, agio emisyjne, kapitał z aktualizacji wyceny, kapitał rezerwowy, zysk (strata) z lat ubiegłych, zysk (strata) za rok obrotowy.

B. Rezerwy na zobowiązania.

C. Zobowiązania.

D. Rozliczenia międzyokresowe kosztów i przychodów.

Analizując zakres informacyjny uproszczonego bilansu, warto zwrócić uwagę, iż zgodnie z dyrektywą 2013/34/UE jednostka mała nie ma obowiązku prezentacji w bilansie aktywów i zobowiązań leasingowych oraz aktywów i rezerw z tytułu podatku odroczonego. Z jednej strony będzie to oszczędność czasu związana z przygotowaniem sprawozdania finansowego, a z drugiej zaś ograniczenie wielkości podmiotu i obniżenie sumy bilansowej, która jest jednym z kryteriów określających obowiązek badania sprawozdania finansowego. Sytuacja ta daje podmiotom możliwość utrzymania statusu jednostki małej, która nie ma obowiązku badania sprawozdania przez biegłego rewidenta.

#### **4. Zakres informacyjny uproszczonego rachunku zysków i strat**

Zgodnie z dyrektywą [Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2013/34/UE..., załącznik nr 5, 6], w przyjętej ustawowo uproszczonej wersji rachunku zysków i strat sporządzonej wyłącznie w układzie pionowym [Ustawa z 29 września 1994 r. ..., art. 47, ust. 4, pkt 5] elementy sprawozdania (pozycje przychodów i kosztów, zysków i strat oraz obowiązkowych obciążeń wyniku) oznaczone są literami i cyframi rzymskimi oraz zakres ujawnianych informacji jest mniejszy niż dla pozostałych jednostek. Przyjęty został w uregulowaniach krajowych w dwóch wariantach: kalkulacyjnym i porównawczym. Wybór określonego wariantu uzależniony jest od decyzji kierownika jednostki.

W odniesieniu do zakresu informacyjnego rachunku zysków i strat jednostki małej, zostanie dokonana analiza składników kształtujących kategorie przychodów, kosztów, strat, zysków, obowiązkowych obciążeń wyniku finansowego oraz wyniku ostatecznego w świetle obowiązujących przepisów.

Dyrektywa 2013/34/UE w art. 2, pkt 5 określa przychody netto ze sprzedaży jako kwoty pochodzące ze sprzedaży produktów oraz świadczenia usług po odliczeniu rabatów i podatku od wartości dodanej oraz innych podatków bezpośrednio związanych z obrotem. Natomiast regulacje krajowe [Ustawa z 29 września 1994 r. ..., art. 3, ust. 1, pkt 30] definiują przychody i zyski jako 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.

Z punktu widzenia sprawozdawczości finansowej przychody ze sprzedaży dóbr z podstawowej działalności są rozpatrywane w powiązaniu z kosztami ich wytworzenia, które zgodnie z art. 28, ust. 3 ustawy o rachunkowości obejmują koszty pozostające w bezpośrednim związku z danym produktem oraz uzasadnioną część kosztów stałych lub zmiennych pośrednio związanych z wytworzeniem tego pro-

duktu<sup>4</sup> z zachowaniem zasady memoriału i współmierności [Ustawa z 29 września 1994 r. ..., art. 6, ust. 1, 2]. Zgodnie bowiem z regulacjami prawnymi uznanie kosztów i przychodów w rachunku zysków i strat powinno mieć miejsce dopiero w momencie ich zaistnienia, zawarcia transakcji. Ponadto do porównania z kategorią przychodów ze sprzedaży może być brany tylko taki zakres kosztów, jaki przyczynił się właśnie do ich powstania. Jest to warunek niezbędny do ustalenia wyniku na sprzedaży (wyniku podstawowej działalności operacyjnej).

W myśl obowiązujących przepisów ustawy o rachunkowości [Ustawa z 29 września 1994 r. ..., art. 42, ust. 2] wynik działalności operacyjnej stanowi różnicę między przychodami netto ze sprzedaży produktów, towarów i materiałów, z uwzględnieniem dotacji, opustów, rabatów i innych zwiększeń lub zmniejszeń, bez podatku od towarów i usług oraz innych podatków bezpośrednio związanych z obrotem, oraz pozostałymi przychodami operacyjnymi a wartością sprzedanych produktów, towarów i materiałów wycenionych w kosztach wytworzenia albo cenach nabycia, albo zakupu, powiększoną o całość poniesionych od początku roku obrotowego kosztów ogólnych zarządu, sprzedaży produktów, towarów i materiałów oraz pozostałych kosztów operacyjnych.

W rachunku zysków i strat procedura ustalania wyniku na sprzedaży prezentowana jest odmiennie w obu wariantach (kalkulacyjnym i porównawczym). Różnica między tymi wariantami dotyczy formy prezentacji kosztów działalności operacyjnej poza wspólną dla obu wersji wartością sprzedanych towarów i materiałów. Wersja kalkulacyjna sprawozdania oparta jest na kosztach grupowanych w układzie funkcjonalnym, natomiast wersja porównawcza bazuje na układzie rodzajowym kosztów. Jak już wspomniano, dyrektywa 2013/34/UE oraz przepisy prawa bilansowego dopuszczają możliwość wyboru przez jednostki małe jednego z dwóch wariantów grupowania kosztów oraz sporządzania sprawozdania. Wybór ten w zasadzie ogranicza się do sytuacji, gdy jednostka stosuje rozwinięty wariant rachunku kosztów (ewidencja kosztów prowadzona jest jednocześnie na kontach zespołu „4” i „5” zakładowego planu kont). Wówczas, w zależności od specyfiki, jednostka decyduje, czy rachunek zysków i strat ustalać będzie w wariantcie porównawczym, czy kalkulacyjnym. Gdy jednostka prowadzi ewidencję kosztów tylko za pomocą jed-

---

<sup>4</sup> Zgodnie z art. 28, ust. 3 koszty bezpośrednie obejmują wartość zużytych materiałów bezpośrednich, koszty pozyskania i przetworzenia związane bezpośrednio z produkcją i inne koszty poniesione w związku z doprowadzeniem produktu do postaci i miejsca, w jakich się znajduje w dniu wyceny. Do uzasadnionej, odpowiedniej do okresu wytwarzania produktu, części kosztów pośrednich zalicza się zmienne pośrednie koszty produkcji oraz tę część stałych, pośrednich kosztów produkcji, która odpowiada poziomowi tych kosztów przy normalnym wykorzystaniu zdolności produkcyjnych. Za normalny poziom wykorzystania zdolności produkcyjnych uznaje się przeciętną, zgodną z oczekiwaniami w typowych warunkach, wielkość produkcji za daną liczbę okresów lub sezonów, przy uwzględnieniu planowych remontów. Jeżeli nie jest możliwe ustalenie kosztu wytworzenia produktu, jego wyceny dokonuje się według ceny sprzedaży netto takiego samego lub podobnego produktu, pomniejszonej o przeciętnie osiągnięty przy sprzedaży produktów zysk brutto ze sprzedaży, a w przypadku produktu w toku – także z uwzględnieniem stopnia jego przetworzenia.

nego z zespołów, wariant sporządzania rachunku zysków i strat jest z góry przesądzone. Może to być wariant kalkulacyjny, gdy ewidencja kosztów prowadzona jest tylko na kontach zespołu „5” – Koszty według typów działalności i ich rozliczenie”, lub wariant porównawczy, gdy koszty są ujmowane wyłącznie na kontach zespołu „4” – Koszty według rodzaju i ich rozliczenie [Maszczak 2011, s. 402-410].

W uproszczonym sprawozdaniu, w przypadku stosowania wariantu kalkulacyjnego, wynik ze sprzedaży (pozycja E) stanowi różnicę między przychodem netto ze sprzedaży produktów, towarów i materiałów (pozycja A) a kosztami sprzedanych produktów, towarów i materiałów (pozycja B) oraz kosztami sprzedaży (pozycja C) i ogólnego zarządu (pozycja D). Natomiast w przypadku wersji porównawczej wynik ze sprzedaży (pozycja C) ustala się jako przychody netto ze sprzedaży (pozycja A.I), skorygowane o zmianę stanu produktów (zwiększenie lub zmniejszenie stanu na początek i koniec roku obrotowego zapasów produktów gotowych i produkcji w toku oraz rozliczeń międzyokresowych kosztów) (pozycja A.II), zwiększone o koszt wytworzenia produktów na własne potrzeby jednostki (pozycja A.III) oraz pomniejszone o sumę kosztów działalności operacyjnej (pozycje B.I–B.VI).

Warto zwrócić uwagę, iż zgodnie z dyrektywą 2013/14/UE przychody podstawowej działalności operacyjnej w obu wariantach (kalkulacyjnym i porównawczym) nie są prezentowane z podziałem na przychody ze sprzedaży efektów podstawowej działalności operacyjnej, tj. produktów, towarów i materiałów. Wykazuje się je łącznie (wariant kalkulacyjny – w pozycji A, wariant porównawczy – w pozycji A.I).

W postaci kalkulacyjnej rachunku zysków i strat, w ślad za postanowieniami dyrektywy 2013/34/UE, także łącznie wykazuje się koszt sprzedanych produktów, towarów i materiałów (pozycja B).

W wariantcie porównawczym natomiast, zgodnie z dyrektywą 2013/14/UE, koszty podstawowej działalności operacyjnej są prezentowane z podziałem na grupy takie, jak:

- amortyzacja,
- zużycie materiałów i energii,
- usługi obce,
- wynagrodzenia,
- ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia, w tym emerytalne,
- pozostałe koszty, w tym wartość sprzedanych towarów i materiałów.

Należy zauważyć, iż w pozycji B.V „Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia” jednostki są zobowiązane do wyodrębnienia świadczeń emerytalnych (składek emerytalnych z tytułu ubezpieczenia społecznego). Natomiast w pozycji B.VI „Pozostałe koszty” są ujęte podatki i opłaty oraz ujęta i wydzielona wartość sprzedanych towarów i materiałów.

Analizując zakres informacyjny kosztów prezentowanych w wariantcie porównawczym rachunku zysków i strat, zasadne wydaje się wyodrębnienie oddzielnej pozycji „Wartość zakupu/nabycia sprzedanych towarów i materiałów”, a nie zaliczanie jej do „pozostałych kosztów rodzajowych” (zespół „4” ZPK). W ewidencji księgowej bowiem wartość zakupu/nabycia sprzedanych towarów i materiałów jest

bezpośrednio transportowana z ksiąg rachunkowych zespołu „3” zakładowego planu kont (ZPK) – „Materiały i towary”, na konta wynikowe zespołu „7” – „Wartość sprzedanych towarów/materiałów w cenie zakupu/nabycia” – z pominięciem ksiąg zespołu „4” – „Koszty według rodzaju i ich rozliczenie” [Dudek 2015, s. 2-6]. Warto także w strukturze kosztów rodzajowych wyodrębnić w oddzielnej pozycji podatki i opłaty, wpłynęłoby to bowiem na przejrzystość, jasność i czytelność informacji sprawozdawczej.

Zaprezentowany w wariantcie porównawczym sprawozdania, zgodnie z postanowieniami dyrektywy 2013/14/UE, „Koszt wytworzenia produktów na własne potrzeby” (pozycja A.III) wynika z występującej w jednostce tzw. sprzedaży wewnętrznej (obroty wewnętrzne). Koszty związane z obrotami wewnętrznymi nie powodują przychodów ze sprzedaży rynkowej. Ich przychodem jest więc posiadanie wytworzonych produktów, które może jednostka wykorzystać na własne potrzeby w prowadzonej działalności.

Zgodnie z dyrektywą 2013/34/UE oraz z krajowymi uregulowaniami pozostałe elementy rachunku zysków i strat są wspólne dla obu wersji, tj. kalkulacyjnej i porównawczej.

Pozostałe przychody i koszty operacyjne, które pośrednio dotyczą działalności operacyjnej jednostki, są związane w szczególności [Ustawa z 29 września 1994 r. ..., art. 3, ust. 1, pkt 32]:

- z działalnością socjalną,
- ze zbyciem środków trwałych, środków trwałych w budowie, wartości niematerialnych i prawnych, a także nieruchomości oraz wartości niematerialnych i prawnych zaliczonych do inwestycji,
- 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,
- z odpisaniem należności i zobowiązań przedawnionych, umorzonych, nieściągalnych, z wyjątkiem należności i zobowiązań o charakterze publicznoprawnym nieobciążających kosztów,
- z utworzeniem i rozwiązaniem rezerw, z wyjątkiem rezerw związanych z operacjami finansowymi,
- z odpisami aktualizującymi wartość aktywów i ich korektami, z wyjątkiem odpisów obciążających koszty finansowe,
- z odszkodowaniami i karami,
- z przekazaniem lub otrzymaniem nieodpłatnie, w tym w drodze darowizny, aktywów, w tym także środków pieniężnych na inne cele niż dopłaty do cen sprzedaży, nabycie lub wytworzenie środków trwałych, środków trwałych w budowie albo wartości niematerialnych i prawnych,
- ze zdarzeniami losowymi.

Warto podkreślić, iż zgodnie z dyrektywą [Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2013/34/UE..., załącznik nr 5, 6] jednostki małe nie są zobligowane do wyodrębnienia w księgach rachunkowych i prezentowania w rachunku zysków i strat informacji dotyczących zysków i strat nadzwyczajnych. W związku z tym w znowelizowanej ustawie o rachunkowości wprowadzono zmiany w prezentacji zdarzeń nadzwyczajnych w sprawozdaniu. Zdarzenia te, na podstawie ich charakteru, są zakwalifikowane do odpowiednich kategorii kosztów (w przypadku strat nadzwyczajnych do pozostałych kosztów operacyjnych) lub przychodów (w przypadku zysków nadzwyczajnych do pozostałych przychodów operacyjnych). Ponadto rachunek zysków i strat w obu wariantach nie prezentuje wyodrębnionej pozycji wyniku na działalności nadzwyczajnej jednostki. Zgodnie z art. 16, ust. 1, lit. f dyrektywy 2013/34/UE wszystkie te jednostki są natomiast zobowiązane ujawniać kwotę i charakter poszczególnych pozycji przychodów lub kosztów o wyjątkowej wielkości lub nadzwyczajnym charakterze w informacji dodatkowej do sprawozdania finansowego.

Kolejne elementy prezentowane w uproszczonym rachunku zysków i strat to przychody i koszty finansowe, które przesądzają o wyniku na operacjach finansowych i ich prezentacja w sprawozdaniu jest zgodna z dyrektywą 2013/34/UE. W świetle ustawy o rachunkowości (art. 42, ust. 3) wynik operacji finansowych definiowany jest jako różnica między przychodami finansowymi, w szczególności z tytułu dywidend (udziałów w zyskach), odsetek, zysków ze zbycia oraz aktualizacji wartości inwestycji (innych niż nieruchomości oraz wartości niematerialnych i prawnych zaliczanych do inwestycji), nadwyżki dodatnich różnic kursowych nad ujemnymi, a kosztami finansowymi, w szczególności z tytułu odsetek, strat ze zbycia oraz aktualizacji wartości inwestycji (innych niż nieruchomości oraz wartości niematerialnych i prawnych zaliczanych do inwestycji), nadwyżki ujemnych różnic kursowych nad dodatnimi (z wyjątkiem odsetek prowizji, dodatnich i ujemnych różnic kursowych uwzględnionych w cenie nabycia towaru lub koszcie wytworzenia produktu, o których mowa w art. 28, ust. 4 ustawy oraz w cenie nabycia lub koszcie wytworzenia środków trwałych, środków trwałych w budowie oraz wartości niematerialnych i prawnych zgodnie z art. 28, ust. 8, pkt 2).

W uproszczonym rachunku zysków i strat przychody i koszty z operacji finansowych wykazuje się oddzielnie. W pozycji H.I „Przychody finansowe” w wariantcie kalkulacyjnym czy F.I w wariantcie porównawczym sprawozdania prezentowane są „Dywidendy i udziały w zyskach od jednostek, w których jednostka posiada zaangażowanie w kapitale, w tym dodatkowo wyszczególnia się od jednostek powiązanych, w których jednostka posiada zaangażowanie w kapitale”.

Zgodnie z art. 3, ust. 1, pkt 37d znowelizowanej ustawy o rachunkowości przez zaangażowanie w kapitale rozumie się jakikolwiek udział w kapitale innej jednostki, mający charakter trwałego powiązania. Trwałe powiązanie występuje zawsze w przypadku nabycia, zakupu lub pozyskania w innej formie udziału w kapitale jednostki stowarzyszonej, chyba że zbycie udziału w krótkim okresie od dnia jego



nabycia, zakupu lub pozyskania w innej formie jest wysoce prawdopodobne przez zawarcie umowy lub podjęcie innych aktywnych działań dotyczących zbycia.

Kolejną pozycją przychodów i kosztów finansowych wyodrębnionych w sprawozdaniu są odsetki (jako przychody finansowe w wierszu F.II – wariant porównawczy lub H.II – wariant kalkulacyjny oraz jako koszty finansowe w wierszu G.I – wariant porównawczy lub I.I – wariant kalkulacyjny). W grupie odsetek traktowanych jako przychody i koszty finansowe oddzielnie ujmuje się w sprawozdaniu odsetki od jednostek powiązanych. W myśl znowelizowanego przepisu art. 3, ust. 1, pkt 43 ustawy o rachunkowości przez jednostki powiązane rozumie się dwie jednostki lub większą liczbę jednostek wchodzących w skład danej grupy kapitałowej<sup>5</sup>.

Następną pozycją prezentowaną w grupie przychodów i kosztów finansowych jest zysk lub strata z tytułu rozchodu aktywów finansowych. Przy tym należy podkreślić, iż stanowi on jedynie wynik finansowy z tytułu rozchodu aktywów finansowych. Ponadto w rachunku zysków i strat w pozycji F.III (wariant porównawczy) lub H.III (wariant kalkulacyjny) jako zysk z tytułu rozchodu aktywów finansowych wydziela się dodatkowo zysk z tytułu rozchodu aktywów finansowych w jednostkach powiązanych.

W ramach przychodów finansowych wykazywane są także w sprawozdaniu w pozycji F.IV (wariant porównawczy) lub H.IV (wariant kalkulacyjny) „Aktualizacja wartości aktywów finansowych” przychody w części wynikającej z przywrócenia uprzednio utraconej wartości długoterminowych i krótkoterminowych aktywów finansowych, w przypadku ustania przyczyny, dla której dokonano odpisu aktualizującego wartość aktywów, w tym również odpisu z tytułu trwałej utraty wartości. Ponadto w pozycji „Aktualizacja wartości aktywów finansowych” wykazuje się skutki wzrostu wartości krótkoterminowych aktywów finansowych wycenionych według cen (wartości) rynkowych bądź inaczej określonej wartości godziwej, wyższej od wartości wynikającej z ksiąg rachunkowych.

W grupie kosztów finansowych natomiast w wierszu G.III (wariant porównawczy) lub I.III (wariant kalkulacyjny) prezentuje się koszty powstałe z tytułu aktualizacji wyceny aktywów finansowych, w tym również krótkoterminowych aktywów finansowych wycenionych według cen nabycia, nie wyższych od cen rynkowych, oraz w wyniku obniżenia wartości rynkowej (np. odpisy aktualizacyjne z tytułu trwałej utraty wartości akcji i udziałów, w tym także wywołane postawieniem podmiotu w stan likwidacji lub w stan upadłości, którego aktywa finansowe jednostka posiada jako inwestor, zgodnie z obowiązującymi przepisami).

Zgodnie z art. 47, ust. 1 ustawy o rachunkowości w rachunku zysków i strat, obok wymienionych przychodów, kosztów, zysków i strat, oddzielnie wykazuje się także obowiązkowe obciążenia wyniku finansowego za bieżący i poprzedni rok obrotowy, czyli podatek dochodowy (wiersz K – wariant kalkulacyjny, a także pozycja I w wersji porównawczej). Warto zaznaczyć, iż w świetle obowiązujących

<sup>5</sup> Zgodnie z art. 3, ust. 1, pkt 44 grupę kapitałową określa się jako jednostkę dominującą wraz z jednostkami zależnymi.

przepisów ustawy [Ustawa z dnia 29 września 1994 r. ..., art. 37, ust. 8] wpływający na wynik finansowy podatek dochodowy za dany okres sprawozdawczy obejmuje część bieżącą oraz część odroczoną, którą stanowi różnica pomiędzy stanem rezerw i aktywów z tytułu podatku odroczonego na koniec i początek okresu sprawozdawczego. Przy tym jednostki małe (z wyłączeniem jednostek, o których mowa w art. 3, ust. 1e, pkt 1-6 ustawy o rachunkowości) nie mają obowiązku ustalania aktywów i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego. Zgodnie z nowelizacją ustawy o rachunkowości [Ustawa z dnia 29 września 1994 r. ..., art. 37, ust. 10] wszystkie jednostki, które za poprzedni rok obrotowy nie przekroczyły co najmniej dwóch z następujących trzech wielkości:

- 17 000 000 zł – w przypadku sumy aktywów bilansu na koniec roku obrotowego,
- 34 000 000 zł – w przypadku przychodów netto ze sprzedaży towarów i produktów za rok obrotowy,
- 50 osób – w przypadku średniorocznego zatrudnienia w przeliczeniu na pełne etaty,

mogą odstąpić od ustalania aktywów i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego.

Zaprezentowany w rachunku zysków i strat wynik netto powinien odzwierciedlać rzeczywisty wynik prowadzonej działalności jednostki małej [Ustawa z dnia 29 września 1994 r. ..., art. 7, ust. 1-2]. W związku z tym należy w tym celu w wyniku uwzględnić:

- zmniejszenia wartości użytkowej lub handlowej składników aktywów, w tym również dokonywane w postaci odpisów amortyzacyjnych lub umorzeniowych,
- wyłącznie niewątpliwe pozostałe przychody operacyjne i zyski nadzwyczajne,
- wszystkie poniesione pozostałe koszty operacyjne i straty nadzwyczajne,
- rezerwy na znane jednostce ryzyko, grożące straty oraz skutki innych zdarzeń.

Wyszczególnione zdarzenia należy uwzględnić także wtedy, gdy zostaną one ujawnione między dniem bilansowym a dniem, w którym rzeczywiście następuje zamknięcie ksiąg rachunkowych.

Zakres danych prezentowanych w rachunku zysków i strat wynikający z polskich regulacji rachunkowości, jaką mogą sporządzać jednostki małe, nie odbiega znacznie od zakresu, jaki podaje dyrektywa. Na mocy art. 14 i 31 dyrektywy 2013/34/UE w uproszczonej wersji rachunku zysków i strat w wariantcie funkcjonalnym (kalkulacyjnym) [Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2013/34/UE..., załącznik nr 6] jednostki powinny ujawnić takie pozycje, jak:

1. Zysk (strata) brutto.
2. Koszty dystrybucji (z uwzględnieniem korekt wartości).
3. Koszty ogólnego zarządu (z uwzględnieniem korekt wartości).
4. Przychody z tytułu udziałów kapitałowych.
5. Przychody z tytułu innych inwestycji i pożyczek długoterminowych.
6. Pozostałe odsetki należne i podobne przychody.

7. Korekty wartości dotyczące aktywów finansowych oraz inwestycji zaliczanych do aktywów obrotowych.

8. Zobowiązania z tytułu odsetek i podobne koszty.

9. Podatek dochodowy.

10. Zysk (strata) netto.

11. Pozostałe obciążenia podatkowe.

12. Zysk (strata) za rok obrotowy.

Rachunek zysków i strat przewiduje w pierwszej pozycji kwotę wyniku brutto. Jest to kwota odpowiadająca wynikowi brutto ze sprzedaży, który obliczany jest zgodnie z polskimi regulacjami. Rachunek zysków i strat kończy oczywiście ostateczna kwota wyniku uzyskanego za dany rok obrotowy – według polskich regulacji wynik netto uwzględnia już inne obciążenia podatkowe [Rówińska 2014, s. 228].

W przypadku drugiej uproszczonej wersji rachunku zysków i strat w wariancie porównawczym jednostki powinny ujawnić następujące pozycje [Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2013/34/UE..., załącznik nr 5]:

1. Przychody netto ze sprzedaży.

2. Zmiana stanu zapasów produktów gotowych oraz półproduktów i produkcji w toku.

3. Kapitalizowane świadczenia jednostki na własne potrzeby.

4. Pozostałe przychody operacyjne.

5. a. Surowce i materiały.

b. Pozostałe koszty zewnętrzne.

6. Koszty osobowe:

a. Wynagrodzenia.

b. Koszty ubezpieczeń społecznych, z odrębnym wykazaniem kosztów dotyczących emerytur.

7. a. Korekty wartości dotyczące kosztów założenia przedsiębiorstwa, a także rzeczowych aktywów trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych.

b. Korekty wartości dotyczące aktywów obrotowych w zakresie, w jakim przekraczają one kwotę korekt wartości, które są typowe dla danej jednostki.

8. Pozostałe koszty operacyjne.

9. Przychody z tytułu udziałów kapitałowych, z odrębnym wykazaniem przychodów uzyskanych z tytułu udziałów w jednostkach powiązanych.

10. Przychody z tytułu innych inwestycji i pożyczek wchodzących w skład aktywów trwałych, z odrębnym wykazaniem tych, które dotyczą jednostek powiązanych.

11. Pozostałe odsetki należne i podobne przychody, z odrębnym wykazaniem tych, które dotyczą jednostek powiązanych.

12. Korekty wartości dotyczące aktywów finansowych oraz inwestycji zaliczanych do aktywów obrotowych.

13. Zobowiązania z tytułu odsetek i podobne koszty, z odrębnym wykazaniem zobowiązań wobec jednostek powiązanych.

14. Podatek dochodowy.

15. Zysk (strata) netto.
16. Pozostałe obciążenia podatkowe niewykazane w pozycjach 1-15.
17. Zysk (strata) za rok obrotowy.

## 5. Zakres informacyjny uproszczonej informacji dodatkowej

Zgodnie z pkt 23 dyrektywy 2013/34/UE informacje zawarte w bilansie i w rachunku zysków i strat powinny zostać uzupełnione informacją dodatkową do sprawozdania finansowego. W przypadku informacji dodatkowej w odniesieniu do jednostek małych dyrektywa wskazuje na bardzo podstawowy zakres ujawnianych informacji. W świetle założeń dyrektywy użytkownicy sprawozdań finansowych zwykle nie potrzebują obszernych informacji uzupełniających w przypadku małych jednostek, a zestawienie takich informacji uzupełniających może być dla małych jednostek kosztowne. Uzasadniony jest zatem system ograniczonego ujawniania informacji w odniesieniu do małych jednostek. Przy tym dyrektywa nie ogranicza ujawniania szerszych informacji dodatkowych w razie potrzeb zgłaszanych przez odbiorców. Informacja dodatkowa, w świetle polskich regulacji, obejmuje dwa główne elementy: wprowadzenie do sprawozdania finansowego oraz dodatkowe informacje i objaśnienia.

Wprowadzenie do sprawozdania finansowego zawiera sześć pozycji, m.in. ogólne informacje o jednostce i jej sprawozdaniu finansowym, omówienie przyjętych zasad (polityki) rachunkowości (w tym metod wyceny aktywów i pasywów, także amortyzacji), ustalenia wyniku finansowego oraz sposobu sporządzenia sprawozdania finansowego w zakresie, w jakim ustawa pozostawia jednostce prawo wyboru.

Zgodnie z załącznikiem nr 5 do ustawy o rachunkowości wprowadzenie do sprawozdania finansowego obejmuje w szczególności:

- firmę, siedzibę i adres albo miejsce zamieszkania i adres oraz numer we właściwym rejestrze sądowym albo ewidencji,
- wskazanie czasu trwania działalności jednostki, jeżeli jest ograniczony,
- wskazanie okresu objętego sprawozdaniem finansowym,
- wskazanie zastosowanych uproszczeń przewidzianych dla jednostek małych,
- wskazanie, czy sprawozdanie finansowe zostało sporządzone przy założeniu kontynuowania działalności gospodarczej przez jednostkę w dającej się przewidzieć przyszłości oraz czy nie istnieją okoliczności wskazujące na zagrożenie kontynuowania przez nią działalności,
- omówienie przyjętych zasad (polityki) rachunkowości, w tym metod wyceny aktywów i pasywów (także amortyzacji), ustalenia wyniku finansowego oraz sposobu sporządzenia sprawozdania finansowego w zakresie, w jakim ustawa pozostawia jednostce prawo wyboru.

Skrócone dodatkowe informacje i objaśnienia zawierają osiemnaście pozycji, w przeciwieństwie do pozostałych jednostek, które są zobowiązane wykazywać

49 pozycji w siedmiu działach. Ułatwiają one dokonanie analizy zasobów i wyników działalności jednostki małej.

Zgodnie z dyrektywą 2013/34/UE oraz z załącznikiem nr 5 do ustawy wprowadzenie do sprawozdania finansowego obejmuje w szczególności:

- 1) szczegółowy zakres zmian wartości grup rodzajowych środków trwałych, wartości niematerialnych i prawnych oraz inwestycji długoterminowych, zawierający stan tych aktywów na początek roku obrotowego, zwiększenia i zmniejszenia z tytułu: aktualizacji wartości, nabycia, rozchodu, przemieszczenia wewnętrznego oraz stan końcowy, a dla majątku amortyzowanego – podobne przedstawienie stanów i tytułów zmian dotychczasowej amortyzacji lub umorzenia,
- 2) kwotę dokonanych w trakcie roku obrotowego odpisów aktualizujących wartość aktywów trwałych odrębnie dla długoterminowych aktywów niefinansowych oraz długoterminowych aktywów finansowych,
- 3) kwotę wartości firmy i wyjaśnienie okresu jej odpisywania, określonych w art. 44b, ust. 10,
- 4) gdy instrumenty finansowe lub składniki aktywów niebędące instrumentami finansowymi są wyceniane według wartości godziwej:
  - istotne założenia przyjęte do ustalenia wartości godziwej, gdy dane przyjęte do ustalenia tej wartości nie pochodzą z aktywnego rynku,
  - odrębnie dla długoterminowych i krótkoterminowych instrumentów finansowych lub składników aktywów niebędących instrumentami finansowymi – wartość godziwą wykazaną w bilansie, jak również odpowiednio skutki przeszacowania wpływające na wynik finansowy lub odniesione na kapitał (fundusz) z aktualizacji wyceny w okresie sprawozdawczym,
  - odrębnie dla pochodnych instrumentów finansowych wykazywanych jako krótkoterminowe aktywa finansowe lub zobowiązania krótkoterminowe – informacje dotyczące zakresu i charakteru instrumentów, w tym istotnych warunków mogących wpłynąć na kwotę, termin i pewność przyszłych przepływów pieniężnych,
  - tabelę zmian w kapitale (funduszu) z aktualizacji wyceny, obejmującą stan kapitału (funduszu) na początek i koniec okresu sprawozdawczego oraz jego zwiększenia i zmniejszenia w ciągu roku obrotowego,
- 5) kwotę czynnych rozliczeń międzyokresowych kosztów stanowiących różnicę między wartością otrzymanych finansowych składników aktywów a zobowiązaniem zapłaty za nie,
- 6) podział zobowiązań długoterminowych według pozycji bilansu o pozostałym od dnia bilansowego, przewidywanym umową okresie spłaty powyżej 5 lat, jak również łączną kwotę zobowiązań zabezpieczonych na majątku jednostki ze wskazaniem charakteru i formy tych zabezpieczeń,
- 7) gdy składnik aktywów lub pasywów jest wykazywany w więcej niż jednej pozycji bilansu, jego powiązanie między tymi pozycjami; dotyczy to w szczególności podziału należności i zobowiązań na część długoterminową i krótkoterminową,

- 8) łączną kwotę zobowiązań warunkowych, w tym również udzielonych przez jednostkę gwarancji i poręczeń, także wekslowych, niewykazanych w bilansie, ze wskazaniem zobowiązań zabezpieczonych na majątku jednostki oraz charakteru i formy tych zabezpieczeń; odrębnie należy wykazać informacje dotyczące zobowiązań warunkowych w zakresie emerytur i podobnych świadczeń oraz wobec jednostek powiązanych lub stowarzyszonych,
- 9) koszt wytworzenia środków trwałych w budowie, w tym odsetki oraz różnice kursowe, które powiększyły koszt wytworzenia środków trwałych w budowie w roku obrotowym,
- 10) odsetki oraz różnice kursowe, które powiększyły cenę nabycia towarów lub koszt wytworzenia produktów w roku obrotowym,
- 11) kwotę i charakter poszczególnych pozycji przychodów lub kosztów o nadzwyczajnej wartości lub które wystąpiły incydentalnie,
- 12) informację o przeciętnym w roku obrotowym zatrudnieniu,
- 13) kwoty zaliczek i pożyczek, udzielonych osobom wchodzącym w skład organów zarządzających, nadzorujących i administrujących jednostki, ze wskazaniem ich głównych warunków, wysokości oprocentowania oraz wszelkich kwot spłaconych, odpisanych lub umorzonych, a także zobowiązań zaciągniętych w ich imieniu tytułem gwarancji i poręczeń wszelkiego rodzaju, ze wskazaniem kwoty ogółem dla każdej kategorii,
- 14) informację o istotnych zdarzeniach, jakie nastąpiły po dniu bilansowym, a nieuwzględnionych w sprawozdaniu finansowym, oraz ich wpływie na sytuację majątkową, finansową oraz wynik finansowy jednostki,
- 15) przedstawienie dokonanych w roku obrotowym zmian zasad (polityki) rachunkowości, jeżeli wywierają one istotny wpływ na sytuację majątkową, finansową i wynik finansowy jednostki, oraz przedstawienie zmiany sposobu sporządzania sprawozdania finansowego wraz z podaniem jej przyczyny,
- 16) informacje liczbowe, wraz z wyjaśnieniem, zapewniające porównywalność danych sprawozdania finansowego za rok poprzedzający ze sprawozdaniem za rok obrotowy,
- 17) informacje o nazwie i siedzibie jednostki sporządzającej skonsolidowane sprawozdanie finansowe na najniższym szczeblu grupy kapitałowej, w skład której wchodzi spółka jako jednostka zależna,
- 18) gdy jednostka mała nie sporządza sprawozdania z działalności zgodnie z art. 49, ust. 5 ustawy dodatkowo przedstawia informacje o udziałach (akcjach) własnych:
  - a) przyczynę nabycia udziałów (akcji) własnych dokonanego w roku obrotowym,
  - b) liczbę i wartość nominalną nabytych oraz zbytych w roku obrotowym udziałów (akcji), a w przypadku braku wartości nominalnej ich wartość księgową, jak też część kapitału podstawowego, którą te udziały (akcje) reprezentują,



c) w przypadku nabycia lub zbycia odpłatnego – równowartość tych udziałów (akcji),

d) liczbę i wartość nominalną lub, w razie braku wartości nominalnej, wartość księgową wszystkich udziałów (akcji) nabytych i zatrzymanych, jak również część kapitału podstawowego, którą te udziały (akcje) reprezentują.

Analizując zakres informacji dodatkowej, zasadne wydaje się, by w dodatkowych informacjach i objaśnieniach ująć informacje dotyczące wartości obcych środków trwałych użytkowanych przez jednostkę małą na podstawie umów najmu, dzierżawy, leasingu ze względu na możliwość stosowania przez małe jednostki uproszczeń w zakresie kwalifikowania umów leasingu zgodnie z przepisami podatkowymi. Wskazane wydaje się także uwzględnienie w informacji dodatkowej danych dotyczących kwoty i struktury kosztów rodzajowych w przypadku sporządzania rachunku zysków i strat w wersji kalkulacyjnej, bowiem brak ich jest sprzeczny z celem tego sprawozdania [Dudek 2015, s. 2-6]. Dyrektywa przecież umożliwia rozszerzenie zakresu informacji dodatkowej w razie potrzeb.

## 6. Wnioski końcowe

Nowelizacja ustawy o rachunkowości wprowadzona w życie 23 września 2015 r., w myśl implementacji dyrektywy 2013/34/UE, ma na celu poprawę warunków wykonywania działalności gospodarczej oraz zniesienie bądź zminimalizowanie barier hamujących rozwój przedsiębiorczości. Przyjęte w ustawie zmiany umożliwiają jednostkom małym stosowanie uproszczeń w zakresie sporządzania skróconych sprawozdań finansowych (bilansu, rachunku zysków i strat oraz informacji dodatkowej), co w efekcie ma doprowadzić do obniżenia kosztów ponoszonych przez jednostki małe na prowadzenie rachunkowości.

Nowelizacja regulacji prawnych w zakresie rachunkowości zgodnie z dyrektywą 2013/34/UE sprzyja tworzeniu ujednoczonych sprawozdań generujących obligatoryjne informacje, które spełniają wymóg porównywalności sprawozdań finansowych wśród podmiotów w krajach Unii Europejskiej, nie stanowiąc jednocześnie dodatkowego obciążenia dla jednostek, w tym jednostek małych.

Prezentacja treści niektórych pozycji sprawozdawczych (bilansu, rachunku zysków i strat oraz informacji dodatkowej) scalonych w główne grupy bądź podgrupy, oznaczone literami i cyframi rzymskimi, pozwala na zachowanie przejrzystości i czytelności informacji sprawozdania finansowego, co czyni je zrozumiałym dla szerokiej grupy odbiorców.

Niepokój budzi jednak użyteczność informacji generowanych przez uproszczone sprawozdania. O ile nadrzędny cel, który przyświeca tym zmianom (tj. wsparcie przedsiębiorczości), jest niewątpliwie bezdyskusyjny, o tyle może budzić obawę przydatność ograniczonego zakresu informacji sprawozdawczej w aspekcie potrzeb jej użytkowników, zwłaszcza tych zewnętrznych. Przykładowo kredytodawcy i pożyczkodawcy finansujący działalność gospodarczą mogą być zainteresowani do-

datkową informacją, szczególnie dotyczącą płynności finansowej, której przepisy znowelizowanej ustawy nie określają jako obowiązkowej. Rezygnacja z obowiązku sporządzania rachunku przepływów pieniężnych, który generuje informacje o płynności jednostki, źródłach tej płynności i kierunkach wydatkowania gotówki, ogranicza możliwość oceny aktualnej sytuacji finansowej oraz ewentualnych przedsięwzięć finansowych.

Brak obowiązku prezentacji w bilansie aktywów i zobowiązań leasingowych oraz aktywów i rezerw z tytułu podatku odroczonego z jednej strony stanowi oszczędność czasu na przygotowanie sprawozdania finansowego, a z drugiej zaś wpływa na ograniczenie wielkości podmiotu i obniżenie sumy bilansowej, która jest jednym z kryteriów określających obowiązek badania sprawozdania finansowego. Sytuacja ta daje możliwość podmiotom utrzymania statusu jednostki małej, która nie ma obowiązku badania sprawozdania przez biegłego rewidenta.

Rezygnacja z obowiązku sporządzania sprawozdania z działalności nie jest właściwą decyzją, zgodnie z uregulowaniami prawnymi sprawozdanie to zawiera bowiem informacje istotne do oceny sytuacji finansowej i majątkowej jednostki, w tym oceny efektów jej działalności oraz wskazania czynników ryzyka i opisu zagrożeń. Ponadto sprawozdanie to obejmuje wskaźniki finansowe i niefinansowe, jeżeli jest to istotne do oceny sytuacji jednostki, a także dodatkowe wyjaśnienia do kwot zawartych w sprawozdaniu finansowym.

## Literatura

- Dadacz J., 2015, *Szykuje się kolejna zmiana ustawy o rachunkowości*, Rachunkowość, nr 6, SKwP, s. 2-12.
- Dudek J., 2015, *Nowelizacja ustawy o rachunkowości – z dużej chmury mały deszcz*, Rachunkowość, nr 11, SKwP, s. 2-6.
- Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2013/34/UE z dnia 26 czerwca 2013 r. w sprawie rocznych sprawozdań finansowych, skonsolidowanych sprawozdań finansowych i powiązanych sprawozdań niektórych rodzajów jednostek, zmieniająca dyrektywę Parlamentu Europejskiego i Rady 2006/43/WE oraz uchylająca dyrektywy Rady 78/660/EWG i 83/349/EWG, Dz.Urz. L 182/19 z 29 czerwca 2013 r.
- Maszczak T., 2011, *Rachunek zysków i strat w aspekcie potrzeb informacyjnych użytkowników*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu nr 181, Rachunkowość a Controlling, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, Wrocław, s. 402-410.
- Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej, 2014, SKwP, Warszawa.
- Rówińska M., 2014, *Zakres sprawozdania finansowego małych i średnich jednostek gospodarczych*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 827, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” nr 69, Szczecin, s. 221-230.
- Sawicki K., 2015, *Podstawowe kierunki zmian w sprawozdaniach finansowych małych jednostek*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 873, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” nr 77, Szczecin, s. 583-593.
- Ustawa z dnia 4 marca 1994 r. o zakładowym funduszu świadczeń socjalnych, DzU 2015, poz. 111 z późn. zm.

Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, DzU 2013, poz. 330 z późn. zm.

Ustawa z dnia 27 sierpnia 1997 r. o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnianiu osób niepełnosprawnych, DzU 2011, nr 127, poz. 721 z późn. zm.

Ustawa z dnia 15 września 2000 r. – Kodeks spółek handlowych, DzU 2013, poz. 1030 z późn. zm.

Ustawa z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej, DzU 2015, poz. 584, z późn. zm.