

HELENA ŻUKOWSKA

NAJNOWSZE ZMIANY W OBOWIĄZKOWEJ SPRAWOZDAWCZOŚCI MIKROJEDNOSTEK

WSTĘP

Postępująca na świecie globalizacja oraz pogłębiająca się integracja w Europie powodują, że rachunkowość ma coraz bardziej charakter międzynarodowego języka biznesu. W ślad za zmianami w organizacji gospodarki światowej zmianom muszą podlegać regulacje prawne rachunkowości. Integrację rachunkowości na poziomie europejskim wymuszają dyrektywy UE oraz Międzynarodowe Standardy Rachunkowości i Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej. Jednakże w ślad za ciągle zmieniającymi się międzynarodowymi standardami rachunkowości i sprawozdawczości musi nadążać formalnoprawna organizacja rachunkowości, tj. prawo krajowe regulujące organizację i zasady rachunkowości w poszczególnych krajach. Jednakże konieczność zapewnienia jednolitych rozwiązań prawnych rachunkowości na poziomie krajowym na terenie całej Unii Europejskiej, wymaga opracowania wytycznych (zawartych w dyrektywach) dla regulatorów krajowych. Dyrektywy te zawierają wytyczne zapewniające jednolite i spójne rozwiązania prawne. Dyrektywa 2013/34/EU¹ zawiera wytyczne dla regulatorów krajowych w zakresie rachunkowości, głównie sprawozdawczości, ze szczególnym uwzględnieniem sektora mikro i małych jednostek.

Celem niniejszego artykułu jest zarysowanie zakresu propozycji regulacyjnych zawartych w istotnej dla polskiej rachunkowości, w tym sprawozdawczości,

Dr hab. HELENA ŻUKOWSKA, prof. KUL – kierownik Katedry Rachunkowości, Instytut Ekonomii i Zarządzania na Wydziale Nauk Społecznych Katolickiego Uniwersytetu Lubelskiego Jana Pawła II; adres do korespondencji: Al. Raławickie 14, 20-950 Lublin; e-mail: helena.zukowska@kul.pl

¹ Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2013/34/EU z dnia 26 czerwca 2013 roku w sprawie rocznych sprawozdań finansowych, skonsolidowanych sprawozdań finansowych i powiązanych sprawozdań niektórych rodzajów jednostek zmieniająca Dyrektywę nr 2005/43/EU i uchylająca dyrektywy 78/660/EWG i 83/349/EWG (Dz. Urz. UE L 182 z 29.06.2013, s. 19).

Dyrektywy 2013/34/EU oraz pokazania jej wpływu na rachunkowość i sprawozdawczość mikrojednostek. Regulacje wspomnianej dyrektywy zwracają się w kierunku zmniejszenia obciążeń sprawozdawczych mikro i małych jednostek, wśród których najliczniejszą grupę stanowią mikroprzedsiębiorstwa. Spośród 1,7 mln działających przedsiębiorstw niefinansowych 96% całego sektora stanowią mikroprzedsiębiorstwa. Spośród nich około 112 tys. prowadzi księgi rachunkowe, a pozostałe przedsiębiorstwa prowadzą ewidencje dla celów podatkowych (rozliczają podatki dochodowe na podstawie podatkowej księgi przychodów i rozchodów, ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych i karty podatkowej)².

Autor analizuje treść wspomnianej dyrektywy, która zapowiada wiele zmian w polskiej rachunkowości, a następnie koncentruje uwagę na zmianach w sprawozdawczości mikrojednostek, w tym mikroprzedsiębiorstw. Zmiany wymuszone dyrektywą będą dotyczyły różnych podmiotów oraz obszarów rachunkowości. Część propozycji zmian w odniesieniu do mikrojednostek została już wprowadzona nowelizacją ustawy o rachunkowości z lipca 2014 r. Inne zmiany w ustawie o rachunkowości przewidziane regulacjami dyrektywy, zostaną wdrożone najprawdopodobniej w późniejszym okresie.

1. CHARAKTERYSTYKA TREŚCI DYREKTYWY 2014/34/EU W SPRAWIE ROCZNYCH SPRAWOZDAŃ FINANSOWYCH, SKONSOLIDOWANYCH SPRAWOZDAŃ FINANSOWYCH I POWIĄZANYCH SPRAWOZDAŃ NIEKTÓRYCH RODZAJÓW JEDNOSTEK

Podejście zmierzające do unifikacji rachunkowości na całym terenie Unii Europejskiej zostało zaprezentowane w najnowszej dyrektywie WE. W 2013 r. uchwalona została Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady, mająca kluczowe znaczenie dla rachunkowości, w tym sprawozdawczości, głównie z sektora małych i średnich przedsiębiorstw. Jest ona odpowiedzią na stanowisko Parlamentu Europejskiego, że wymogi rachunkowości dla małych, a szczególnie mikroprzedsiębiorstw są zbyt uciążliwe, więc konieczna jest zmiana przepisów rachunkowości dla tych podmiotów.

Rozwiązania przyjęte w tej dyrektywie zostaną wdrożone do prawa rachunkowości krajów członkowskich do 2015 r. Już w pierwszych zdaniach Dyrektywy nr 2013/34/UE z 26 czerwca 2013 r. dowiadujemy się, że ta dyrektywa została

² Portal Infor: Uproszczone sprawozdania finansowe, www.księgowość.infor.pl [dostęp: 3.10.2014].

przygotowana na podstawie założenia kształtowania tzw. Inteligentnych regulacji w Unii Europejskiej, zmierzających do budowania w Unii Europejskiej prawa najwyższej jakości z poszanowaniem zasad pomocniczości i proporcjonalności obciążeń administracyjnych do osiąganych z tych przepisów korzyści.

Wspomniana dyrektywa opiera się na wprost sformułowanej idei „najpierw myśl na małą skalę”, uznaniu kluczowej roli małych przedsiębiorstw w gospodarce Unii Europejskiej, ma na celu poprawę ogólnego podejścia do przedsiębiorczości i kształtowanie polityki Unii Europejskiej, począwszy od przepisów, a skończywszy na służbie publicznej. W dyrektywie mówi się wprost o dążeniu do ukształtowania przepisów sprzyjających zapewnieniu środków generujących wzrost gospodarczy, tworzenie miejsc pracy, a więc wymiernych korzyści dla obywateli i przedsiębiorców.

Główne założenia tej dyrektywy to: ograniczenie zakresu regulacji obowiązujących MSP, zmniejszenie obciążeń administracyjnych MSP, poprawę otoczenia regulacyjnego MSP, poprawienie ich konkurencyjności, umiędzynarodowienie informacji o MSP, zwiększenie ich wydajności i ograniczenie biurokracji, dostarczenie niezbędnej, ale nie nadmiernej informacji finansowej dla konkurujących ze sobą jednostek, inwestorów na rynkach kapitałowych, dostarczenie informacji na temat dokonanych transakcji i poprawę ładu korporacyjnego.

Dyrektywa formułuje określone zasady rachunkowości, pozwalając jednakże regulatorom krajowym na wyłączenie najmniejszych przedsiębiorstw z pewnych obowiązków rachunkowości, ale jednocześnie stosowanie wyjątków i wyłączeń od zaleceń dyrektywy z uwagi na krajową specyfikę przedsiębiorstw.

W początkowej treści dyrektywy, w 58 punktach, mówi się o jej celach oraz o warunkach, okolicznościach i uzasadnieniach dla ewentualnych możliwych odstępstw od uregulowań w niej określonych. Przepisy dyrektywy pozwalają więc na znaczną swobodę krajowych regulatorów w zakresie tworzenia regulacji prawa rachunkowości w krajach członkowskich.

Analizowana dyrektywa składa się z kilku rozdziałów:

Rozdział 1 – Zakres, definicje oraz kategorie jednostek i grup.

Rozdział 2 – Ogólne przepisy i zasady.

Rozdział 3 – Bilans oraz rachunek zysków i strat.

Rozdział 4 – Informacja dodatkowa do sprawozdania finansowego.

Rozdział 5 – Sprawozdanie z działalności.

Rozdział 6 – Skonsolidowane sprawozdania finansowe i skonsolidowane sprawozdania z działalności.

Rozdział 7 – Ogłaszanie sprawozdań.

Rozdział 8 – Badanie sprawozdań finansowych.

Rozdział 9 – Przepisy dotyczące zwolnień i ograniczenia zwolnień.

Rozdział 10 – Sprawozdanie dotyczące płatności na rzecz administracji rządowych.

Rozdział 11 – Przepisy końcowe.

Załącznik I – zawiera wykaz jednostek, do których bezwzględnie odnoszą się wymienione w dyrektywie regulacje – spółka akcyjna, spółka z o.o., spółka komandytowo-akcyjna (art. 1 ust. 1 lit. A).

Załącznik II – wymienia rodzaje jednostek, których dotyczy wspomniana dyrektywa, po spełnieniu przez te jednostki określonych warunków – spółka jawna i partnerska (art. 1 ust. 1 lit. B).

Załącznik III – Wzór poziomego układu bilansu, przewidziany nie dla jednostek mikro (art. 10).

Załącznik IV – Wzór pionowego układu bilansu przewidzianego tylko dla mikro-jednostek, przewidziany w art. 10 i art. 36, ust. 2, lit. A dyrektywy.

Załącznik V – Wzór rachunku zysków i strat – w układzie rodzajowym, przewidziany w art. 13.

Załącznik VI – Wzór rachunku zysków i strat – w układzie funkcjonalnym, przewidziany w art. 13.

Załącznik VII – Tabela korelacji między regulacjami dyrektyw 78/660/EWG, 83/349/EWG i niniejszej dyrektywy.

W rozdziale I wspomniana dyrektywa wprowadza szereg definicji, często są to kategorie znane z poprzednich regulacji, ale są też kategorie nowe. Definicje znane z wcześniejszych regulacji rachunkowości to: podmiot powiązany, aktywa trwałe, przychody netto ze sprzedaży, cena zakupu, koszt wytworzenia, jednostka dominująca, jednostka zależna, grupa, jednostki powiązane, jednostka stowarzyszona.

Dyrektywa wprowadza kilka nowych definicji, takich jak³:

1) Jednostka interesu publicznego – to: jednostki, których zbywalne papiery wartościowe są dopuszczone do obrotu na rynku regulowanym w jakimkolwiek państwach członkowskich UE; instytucje kredytowe; zakłady ubezpieczeń; inne jednostki zdefiniowane przez państwa członkowskie jako podmioty o istotnym znaczeniu publicznym ze względu na charakter prowadzonej działalności, wielkość lub zatrudnionych pracowników.

2) Udział kapitałowy – prawa do kapitału innych jednostek (niezależnie od tego, czy jest udokumentowane w formie świadectw), które tworząc trwałe powiązania z tymi jednostkami, ma przyczyniać się do działalności jednostki posiadają-

³ Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2013/34/EU z dnia 26 czerwca 2013 r.

cej takie prawa. Uznaje się, że posiadanie części kapitału innej jednostki stanowi udział kapitałowy, jeśli przekracza wyrażony procentowo próg ustalony przez państwa członkowskie, który nie może być wyższy niż 20%.

3) Korekta wartości – to korekty, których celem jest uwzględnienie zmian wartości poszczególnych składników aktywów, ustalonych według stanu na dzień bilansowy, niezależnie od tego, czy dana zmiana wartości jest ostateczna czy nie.

4) Jednostki inwestycyjne oznaczają: jednostki, których wyłącznym przedmiotem działalności jest inwestowanie posiadanych przez nie środków finansowych w różnego rodzaju papiery wartościowe, nieruchomości i inne aktywa wyłącznie w celu rozłożenia ryzyka inwestycyjnego i osiągnięcia korzyści przez akcjonariuszy z wyników zarządzania ich majątkiem; jednostki powiązane z jednostkami inwestycyjnymi o stałym kapitale, jeżeli wyłącznym celem działalności takich powiązanych jednostek jest nabywanie w pełni opłaconych akcji emitowanych przez te jednostki inwestycyjne.

5) Finansowe jednostki holdingowe – to jednostki, których wyłącznym przedmiotem działalności jest nabywanie udziałów w innych jednostkach oraz zarządzanie tymi udziałami i osiągnięcie z nich zysków, bez angażowania się bezpośrednio lub pośrednio w zarządzanie tymi jednostkami, bez uszczerbku dla ich praw jako akcjonariuszy.

6) Kategoria „istotny” – to status informacji, w przypadku których można słusznie oczekiwać, że ich pominięcie lub nieprawidłowość mogą wpływać na decyzje podejmowane przez użytkowników na podstawie sprawozdań finansowych danej jednostki. Istotność poszczególnych pozycji ocenia się w kontekście innych podobnych pozycji.

Dyrektywa określa ponadto kategorie jednostek i grup kapitałowych objęte regulacjami dyrektywy, które są zaprezentowane w tabeli 1. Spełnienie przez każdą jednostkę co najmniej dwóch z wymienionych w tabeli cech, kwalifikuje jednostkę do odpowiedniej grupy.

Tabela 1. Integralne cechy jednostek i grupy definiowane przez Dyrektywę 2013/34/EU

Wyszczególnienie	Suma bilansowa (w EURO)	Przychody netto ze sprzedaży (w EURO)	Średnia liczba zatrudnionych osób w roku obrotowym
Mikrojednostki	Do 350 000,-	Do 700 000,-	Do 10 osób
Małe jednostki*	Do 4 000 000,-	Do 8 000 000,-	Do 50 osób
Średnie jednostki	Do 20 000 000,-	Do 40 000 000,-	Do 250 osób
Duże jednostki	Ponad 20 000 000,-	Ponad 40 000 000,-	Ponad 250 osób
Mała grupa**	Do 4 000 000,-	Do 8 000 000,-	Do 50 osób
Średnia grupa	Do 20 000 000,-	Do 40 000 000,-	Do 250 osób
Duża grupa	Ponad 20 000 000,-	Ponad 40 000 000,-	Ponad 250 osób

Źródło: 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, zmieniającą dyrektywę Parlamentu Europejskiego i Rady 2006/43/WE oraz uchylającą dyrektywy Rady 78/660/EWG i 83/349/EWG (Dz. Urz. UE L 182 z 29.06.2013, s. 19), rozdział 1, art. 1, 2 i 3.

* Wielkości te mogą zostać ustalone przez państwa członkowskie na wyższym poziomie, ale nie mogą przekraczać 6 mln dla sumy bilansowej i 12 mln dla przychodów netto ze sprzedaży.

** Małe grupy to jednostki dominujące i zależne, które mają być objęte konsolidacją i które – w ujęciu skonsolidowanym – na dzień bilansowy jednostki dominującej nie przekraczają limitów w przypadku co najmniej dwóch z trzech wskazanych kryteriów.

Dyrektywa definiuje jednostki mikro i małe jednostki po to, aby w regulacjach zapisywać dla nich preferencje i łagodniejsze wymagania informacyjne (np. art. 4, pkt. 8)⁴. Jednostki małe, średnie i duże definiowane są poprzez ustalone kryteria (suma bilansowa przychody netto i zatrudnienie). Kryteria klasyfikacji są jednakowe zarówno dla pojedynczych jednostek, jak i grup kapitałowych.

Rozdział II określa ogólne przepisy i zasady rachunkowości. Rozpoczyna od przepisów ogólnych (definicji sprawozdania finansowego, jego struktury i zawartości oraz metod sporządzania). Sprawozdanie finansowe w wersji podstawowej składać się ma z bilansu, rachunku zysków i strat i informacji dodatkowej, ale dyrektywa stanowi, że podmioty niebędące małymi jednostkami mogą otrzymać obowiązek rozszerzenia zakresu sprawozdania finansowego. Następnie prezentuje zasady sprawozdawczości finansowej⁵:

⁴ Tamże.

⁵ Tamże.

- 1) Zasadę kontynuacji działalności.
- 2) Zasadę ciągłości.
- 3) Zasadę ostrożnej wyceny, rozumianą jako ujęcie jedynie zysków wypracowanych na dzień bilansowy, wszystkich zobowiązań, nawet tych ujawnionych po dniu bilansowym, a odnoszących się do poprzedniego roku obrotowego, a także ujęcie wszystkich ujemnych korekt wartości niezależnie od wielkości wyniku finansowego.
- 4) Zasadę memoriału.
- 5) Zasadę zakazu kompensat (aktywów i pasywów, przychodów i kosztów), kompensacja jest dozwolona pod warunkiem ujawnienia kwot brutto w informacji dodatkowej.
- 6) Zasadę przewagi treści ekonomicznej nad formą.
- 7) Zasadę wyceny według ceny zakupu lub kosztu wytworzenia (w kolejnych artykułach określa odstępstwa od stosowania tej zasady i stosowanie innych metod wyceny – wartości zaktualizowanej – art. 7, wartości godziwej – art. 8).
- 8) Zasadę istotności (wymogi określone w tej dyrektywie w kwestii ujmowania, ujawniania, wyceny, prezentacji i konsolidacji nie muszą być stosowane, gdy ich przestrzeganie jest nieistotne).

Rozdział III opisuje bilans oraz rachunek zysków i strat mikrojednostek.

- 1) Art. 9 precyzuje przepisy ogólne dotyczące tych elementów sprawozdania. Wzory sprawozdań nie mogą być zmieniane w kolejnych latach, ale gdyby w celu przedstawienia rzetelnego i wiernego obrazu jednostki zmiana była jednak konieczna, uzasadnienie tej zmiany musi być zamieszczone w informacji dodatkowej.
- 2) Art. 10 określa, że formę bilansu określają załączniki III i IV do dyrektywy, a w przepisach prawa krajowego wskazuje się formę bilansu lub pozwala na wybór wzoru bilansu. Pojawia się więc w sprawozdawczości możliwość dwu form bilansu.
- 3) Art. 11 mówi o alternatywnych sposobach prezentacji bilansu.
- 4) Z kolei art. 12 precyzuje ujmowanie pozycji bilansowych, takich jak: akcji i udziałów własnych, aktywów trwałych i obrotowych, praw do nieruchomości oraz innych praw, stosowanie metod wyceny, korekty wartości aktywów trwałych i obrotowych oraz tworzenia rezerw. Dyrektywa zakazuje stosowania rezerw do korygowania wartości aktywów.
- 5) Art. 13 omawia prezentację rachunku zysków i strat, pozwalając na dwie jego formy (umieszczone w załącznikach V i VI). Dyrektywa dopuszcza sporządzanie alternatywnie – zamiast rachunku zysków i strat – sprawozdania z wyników działalności, ale warunkując to ujawnianiem informacji równoważnych z informacjami wymaganymi w załącznikach V i VI (rachunku zysków i strat).

6) W art. 14 wymienia się uproszczenia w sprawozdaniu finansowym dla małych i średnich jednostek. Bilans takich jednostek może zawierać wyłącznie pozycje oznaczone cyframi rzymskimi, z wyjątkiem określonych informacji (zawartych w załączniku III – pozycja DII Aktywów i C pasywów oraz D II w załączniku IV). Rachunek zysków i strat małych i średnich jednostek może być także sporządzony w postaci uproszczonej, tj. w załączniku V pozycje od 1 do 5 mogą być ujęte w jednej pozycji „Zysk (strata) brutto”, a w załączniku VI pozycje 1, 2, 3 i 6 mogą być połączone w jedną pozycję „Zysk (strata) brutto”.

Rozdział IV koncentruje się na informacji dodatkowej do sprawozdania finansowego, określając, że informacje prezentowane są zgodnie z kolejnością ujmowania wartości w bilansie i rachunku zysków i strat (art. 15).

W dalszej części rozdziału IV prezentuje się szczegółowo wymaganą zawartość informacyjną informacji dodatkowej do sprawozdania finansowego, dokonując podziału wymaganej zawartości na tę ujawnianą⁶:

- przez wszystkie jednostki (art. 16),
- przez średnie i duże jednostki oraz jednostki interesu publicznego (art. 17),
- przez duże jednostki oraz jednostki interesu publicznego (art. 18).

Zakres informacji ujawnianych w informacji dodatkowej jest zróżnicowany i wzrasta wraz z wielkością jednostki oraz zakwalifikowania do grupy jednostek interesu publicznego. Celem informacji dodatkowej jest zapewnienie rzetelnego i wiernego obrazu oraz przejrzystości sytuacji finansowej i wyniku finansowego jednostek.

W rozdziale V dyrektywa koncentruje się na opisie zawartości informacyjnej sprawozdania z działalności precyzując, że zawiera ono rzetelny przegląd rozwoju i wyników działalności jednostki oraz jej sytuacji, wraz z opisem najważniejszych zagrożeń i niepewności, które przed nią stoją, stosownie do rozmiarów i stopnia złożoności prowadzonej działalności. Przegląd ten powinien mieć formę wyważonej i kompleksowej analizy. Jeżeli jest to konieczne dla zrozumienia rozwoju, wyników lub sytuacji jednostki, analiza ta zawiera zarówno finansowe, jak i niefinansowe kluczowe wskaźniki wyników związane z konkretnym obszarem działalności (także kwestii środowiskowych i pracowniczych). Powinno zawierać odniesienia do kwot wykazywanych w sprawozdaniu finansowym oraz dodatkowe objaśnienia do tych kwot.

W sprawozdaniu z działalności przedstawione są również:

- przewidywany rozwój jednostki w przyszłości,

⁶ Tamże.

- działania w zakresie badań i rozwoju,
- informacje dotyczące nabycia akcji lub udziałów własnych,
- istnienie oddziałów jednostki,
- w odniesieniu do wykorzystywania przez jednostkę instrumentów finansowych i gdy to ma to znaczenie dla oszacowania jej aktywów, pasywów, sytuacji finansowej i wyniku finansowego – metodykę oceny i skutki ponoszonego w efekcie gospodarki tymi instrumentami finansowymi ryzyka.

Państwa członkowskie mogą zwolnić małe jednostki z obowiązku sporządzania sprawozdań z działalności, ale w zamian muszą one ujawnić informacje o nabytych akcjach i udziałach własnych w informacji dodatkowej do sprawozdania finansowego.

W sprawozdaniu z działalności jednostki muszą zamieścić oświadczenie o stosowaniu zasad ładu korporacyjnego i szczegółowo scharakteryzować te zasady według porządku określonego w art. 20.

Kolejny rozdział VI dyrektywy zawiera wymagania odnośnie do skonsolidowanego sprawozdania finansowego i skonsolidowanego sprawozdania z działalności⁷. Art. 21 omawia zakres skonsolidowanych sprawozdań finansowych i skonsolidowanych sprawozdań z działalności, określając obowiązek ich sporządzania dla jednostek dominujących. Art. 22 formułuje wymóg sporządzania skonsolidowanych sprawozdań finansowych dla jednostek dominujących, gdy te:

- posiadają większość praw głosu akcjonariuszy w jednostce zależnej;
- mają prawo powoływania lub odwoływania większości członków organów administrujących, zarządzających lub nadzorujących w innej jednostce (zależnej), a jednocześnie jest jej akcjonariuszem lub wspólnikiem;
- mają prawo wywierania dominującego wpływu na jednostkę zależną na mocy umowy zawartej z tą jednostką, lub postanowień statutu;
- są akcjonariuszem lub wspólnikiem spółki zależnej.

Art. 22 szczegółowo precyzuje zasady konsolidacji w obrębie grupy kapitałowej zobowiązanej do sporządzania skonsolidowanych sprawozdań finansowych i sprawozdania z działalności, natomiast art. 23 omawia zwolnienia z konsolidacji. Zwolnione z konsolidacji sprawozdania finansowego są małe grupy z wyjątkiem sytuacji, gdy którakolwiek z jednostek powiązanych jest jednostką interesu publicznego.

Państwa członkowskie w swoich rozwiązaniach prawnych mogą zwolnić średnie jednostki z obowiązku sporządzania skonsolidowanych sprawozdań z wyjątkiem sytuacji, gdy którakolwiek z jednostek powiązanych jest jednostką intere-

⁷ Tamże.

su publicznego (pkt 3, art. 23). Jednostka dominująca może być zwolniona z obowiązku sporządzania skonsolidowanych sprawozdań, jeśli jest ona jednocześnie jednostką zależną, w tym jednostką interesu publicznego w innym kraju członkowskim. Jednostka dominująca jednostki zwolnionej musi posiadać 100% akcji i udziałów jednostki zwolnionej lub 90% akcji i udziałów jednostki zwolnionej, a pozostali akcjonariusze lub udziałowcy jednostki zwolnionej zatwierdzili zwolnienie. Dalsze punkty art. 23 szczegółowo precyzują warunki i okoliczności zwolnienia z konsolidacji sprawozdań (finansowych i z działalności).

W dalszej części dyrektywy (art. 24) omawia się zasady sporządzania skonsolidowanych sprawozdań finansowych (bilansu, rachunku zysków i strat), zasady dokonywania wyceny oraz wyłączeń ze sprawozdania jednostek zależnych.

Kolejne artykuły analizowanej dyrektywy omawiają najczęściej występujące problemy sporządzania skonsolidowanych sprawozdań finansowych. Art. 25 definiuje połączenie jednostek w ramach grupy, art. 26 omawia konsolidację metodą proporcjonalną, a art. 27 – stosowanie metody praw własności względem jednostek stowarzyszonych. W art. 28 precyzuje się zawartość informacyjną informacji dodatkowej do skonsolidowanego sprawozdania finansowego. Oprócz informacji wymaganych od podmiotów sporządzających jednostkowe sprawozdania finansowe (art. 16, 17 i 18), w informacji dodatkowej do skonsolidowanego sprawozdania finansowego powinny być ujawniane wszystkie informacje, aby ułatwić ocenę sytuacji finansowej jednostek objętych konsolidacją jako całości grupy (m.in. ujawnianie transakcji między podmiotami powiązаныmi, liczbę zatrudnionych w jednostkach objętych konsolidacją proporcjonalną, kwoty uposażeń i zaliczek oraz pożyczek przyznanych członkom organów). W ostatniej części rozdziału VI (art. 29) zawarte są sugestie odnośnie kształtu skonsolidowanego sprawozdania z działalności.

Rozdział VII dyrektywy omawia ogłaszanie sprawozdań finansowych⁸:

- ogólny wymóg ogłaszania sprawozdań (art. 30),
- uproszczenia w tym zakresie dla małych i średnich jednostek (art. 31),
- pozostałe wymogi w zakresie ogłaszania sprawozdań (art. 32),
- obowiązek sporządzania i ogłaszania sprawozdań finansowych i sprawozdań z działalności oraz związana z tym odpowiedzialność prawna (art. 33).

W rozdziale VIII uregulowano badanie sprawozdań finansowych:

- wymogi ogólne (art. 34),
- zakres zmiany dyrektywy 2006/43/WE w zakresie sprawozdania z badania.

⁸ Tamże.

Rozdział IX zawiera przepisy dotyczące zwolnień i ograniczenia zwolnień:

- zwolnienia dla mikrojednostek (art. 36),
- zwolnienia dla jednostek zależnych (art. 37),
- jednostki będące współnikami innych jednostek, ponoszącymi nieograniczoną odpowiedzialność majątkową (art. 38),
- zwolnienia dotyczące rachunku zysków i strat dla jednostek dominujących sporządzających skonsolidowane sprawozdanie finansowe (art. 39),
- ograniczenia zwolnień dla jednostek interesu publicznego (art. 40).

Rozdział X to regulacje dotyczące płatności na rzecz administracji rządowych precyzujący⁹:

- definicje odnoszące się do sprawozdawczości dotyczącej płatności na rzecz administracji rządowych – jednostka działająca w przemyśle wydobywczym, zajmująca się wyrobem lasów pierwotnych, administracja rządowa, projekt i płatność (art. 41);
- jednostki zobowiązane do sporządzania sprawozdań dotyczących płatności na rzecz administracji rządowych przez duże jednostki i jednostki interesu publicznego działające w przemyśle wydobywczym lub zajmujące się wyrobem lasów pierwotnych (art. 42);
- treść sprawozdania dotyczącego płatności na rzecz administracji rządowej (art. 43);
- skonsolidowane sprawozdanie dotyczące płatności na rzecz administracji rządowych (art. 44);
- ogłaszanie sprawozdań dotyczących płatności na rzecz administracji rządowej (art. 45);
- kryteria równoważności (art. 46);
- stosowanie kryteriów równoważności (art. 47);
- przeglądy sprawozdań dotyczących płatności na rzecz administracji rządowej (art. 48).

W rozdziale XI skupione są przepisy końcowe – wykonywanie przekazanych uprawnień (art. 49), procedura komitetowa (art. 50), sankcje (art. 51), uchylenie dyrektyw 78/660/EWG i 83/349/EWG (art. 52) i transpozycja (art. 53). Art. 54 określa moment wejścia dyrektywy w życie na dwudziesty dzień po jej uchwaleniu, tj. 20 dni po 26 czerwca 2013 r.

Podsumowując, z analizy treści Dyrektywy 2013/34/EU wyłania się potrzeba szerokich zmian w polskim prawie bilansowym.

⁹ Tamże.

2. IMPLEMENTACJA DYREKTYWY 2013/34/EU DO POLSKIEGO PRAWA RACHUNKOWOŚCI

Ustawa o rachunkowości oraz przepisy wykonawcze i administracyjne do tej ustawy do dnia 20 lipca 2015 r. będą musiały przejść gruntowne dostosowania do tej dyrektywy. W wielu przypadkach wspomniana dyrektywa pozostawia jednak regulatorom krajowym swobodę w zakresie skali zmian. Istota tych proponowanych zmian to:

1. Zdefiniowanie na nowo kategorii podmiotów – mikro, małych, średnich i dużych jednostek oraz grup (małych, średnich i dużych).
2. Stosowanie uproszczeń w rachunkowości i sprawozdawczości mikrojednostek:
 - rezygnacja ze stosowania zasady ostrożności (tworzenie rezerw i aktualizacja wartości majątku);
 - w niektórych przypadkach uzależnienie zwolnienia od decyzji organu zatwierdzającego sprawozdanie finansowe;
 - redukcja obciążeń sprawozdawczych i obowiązkowych ujawnień dla mikrojednostek w ich sprawozdaniach finansowych.
 - zwolnienie jednostek mikro – w określonych przypadkach – z obowiązku sporządzania niektórych sprawozdań (informacji dodatkowej i sprawozdań z działalności).
3. Zwolnienie małych jednostek z obowiązku sporządzania rachunku przepływów pieniężnych oraz zestawienia zmian w kapitale własnym, nawet jeśli ich sprawozdanie finansowe będzie podlegało obowiązkowi badania przez biegłego rewidenta.
4. Zmiany przy sporządzaniu skonsolidowanych sprawozdań finansowych, w szczególności w zakresie jednostek interesu publicznego.
5. Wprowadzenie oświadczenia o stosowaniu zasad ładu korporacyjnego.
6. Wprowadzenie nowego sprawozdania dotyczącego płatności na rzecz administracji rządowych dla dużych jednostek i jednostek zainteresowania publicznego z przemysłu wydobywczego i przedsiębiorstw wyřębu lasów pierwotnych.
7. Inne zmiany.

3. ZAKRES PODMIOTOWY ZMIAN W SPRAWOZDAWCZOŚCI

Uregulowania sugerowane w dyrektywie 34 dotyczą różnych jednostek, ale w największym zakresie odnoszą się do jednostek mikro i małych¹⁰. Zmiany w polskim prawie bilansowym implementujące zapisy dyrektywy już zostały rozpoczęte. W Dzienniku Ustaw z 21 sierpnia 2014 r. pod poz.1100 opublikowano w nowym kształcie ustawę o rachunkowości, tzw. ustawę zmieniającą. Weszła ona w życie po upływie 14 dni od dnia ogłoszenia, tzn. z dniem 5 września 2014 r. Główne zmiany dotyczą:

- wprowadzenia kategorii jednostek mikro i uproszczeń w rachunkowości dla tych jednostek,
- przeniesienia do ustawy o rachunkowości postanowień rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 15 listopada 2001 r. w sprawie szczególnych zasad rachunkowości dla niektórych jednostek niebędących spółkami handlowymi, nieprowadzących działalności gospodarczej (Dz. U. Nr 137, poz. 1539 ze zm.),
- zmiany w katalogu jednostek stosujących ustawę o rachunkowości.

Katalog jednostek mikro w nowej ustawie obejmuje¹¹:

- spółki (akcyjne, z o.o. i komandytowo-akcyjne oraz tworzone przez nie spółki cywilne), które na dzień bilansowy nie przekroczyły limitów dwóch z trzech kryteriów – suma bilansowa (1.500.000 PLN), przychody netto ze sprzedaży towarów i produktów 93.000.000 PLN), przeciętne zatrudnienie w roku obrotowym (10 osób);
- inne osoby prawne, także osoby i przedsiębiorstwa zagraniczne, z wyjątkiem jednostek sektora finansów publicznych, jeśli nie przekroczyły limitów analogicznych jak dla jednostek mikro;
- stowarzyszenia, związki zawodowe, organizacje pracodawców, izby gospodarcze, fundacje organizacje dobroczynności i opieki społecznej i przedstawicielstwa przedsiębiorstw zagranicznych – jeśli nie prowadzą działalności gospodarczej,
- osoby fizyczne, w tym osoby zagraniczne, spółki cywilne osób fizycznych, spółki jawne i partnerskie, jeśli ich przychody netto ze sprzedaży towarów, pro-

¹⁰ I. MACIEJEWSKA, *Implementacja dyrektywy 34 - szansa czy zagrożenie dla przyszłości zawodu biegłego rewidenta w Polsce?*, http://lodz.kibr.org.pl/www/upload_dir/lodz/WOLTERS_KLUWER/DYREKTYWA_2034.pdf [dostęp: 28.09.2014].

¹¹ Ustawa o rachunkowości z dnia 29 września 1994 roku, Dz. U. z 2013 r., poz. 330,0613; z 2014 r., poz. 768, 1100, art. 3, pkt. 1a i 1b.

duktów i operacji finansowych za poprzedni rok obrotowy wyniosły równowartość w walucie polskiej nie więcej niż 2.000.000 EUR.

Nowelizacja ustawy o rachunkowości zmodyfikowała art. 2 tej ustawy, określający katalog jednostek prowadzących księgi rachunkowe. Wprowadzone zmiany dotyczą:

- objęcia przepisami ustawy o rachunkowości spółdzielni socjalnych bez względu na wielkość osiąganych przychodów (analogicznie jak innych spółdzielni),
- usunięcia z katalogu podmiotów zobowiązanych do prowadzenia ksiąg rachunkowych państwowych funduszy celowych,
- zakwalifikowania osób fizycznych nieposiadających obywatelstwa polskiego do grupy osób fizycznych, które prowadzą księgi rachunkowe, jeżeli ich przychody netto ze sprzedaży towarów, produktów i operacji finansowych za poprzedni rok obrotowy wyniosły co najmniej równowartość w walucie polskiej 1.200.000 euro.

Co istotne, kościelne osoby prawne nieprowadzące działalności gospodarczej nadal będą prowadziły rachunkowość zgodnie z przepisami wewnętrznymi dotyczącymi tych osób (dodany do art. 2 ust. 4). Jeżeli kościelna osoba prawna prowadzi działalność gospodarczą, to ma obowiązek – na podstawie art. 2 ust. 1 pkt. 1 ustawy o rachunkowości – prowadzić księgi rachunkowe zgodnie z przepisami tej ustawy¹².

Jednostkami mikro nie mogą być jednak jednostki sektora finansów publicznych oraz jednostki działające na rynku finansowym, a w szczególności banki, zakłady ubezpieczeń, spółdzielcze kasy oszczędnościowo-kredytowe oraz jednostki zamierzające ubiegać się lub ubiegające się o zezwolenie na wykonywanie działalności na podstawie przepisów, o których mowa w art. 2 ust. 1 pkt 3 ustawy o rachunkowości.

4. UPROSZCZENIA W SPRAWOZDAWCZOŚCI MIKROJEDNOSTEK WYNIKAJĄCE Z DYREKTYWY 2013/34/EU

Celem zmian jest ustanowienie dla jednostek mikro uproszczonych wymogów w zakresie rachunkowości i sprawozdawczości finansowej. Powyższe działania pozwolić mają na obniżenie kosztów prowadzenia rachunkowości i przygotowania sprawozdania finansowego. Uproszczenia będą obejmowały:

- możliwość sporządzania znacznie skróconego i uproszczonego bilansu, który będzie się składał jedynie z trzech pozycji aktywów i trzech pozycji pasywów,

¹² *Jednostki mikro mogą już stosować uproszczenia w rachunkowości*, „Zeszyty Metodyczne Rachunkowości” z 20.09.2014, nr 18 (378), s. 8.

- możliwość sporządzania uproszczonego rachunku zysków i strat,
- możliwość zwolnienia ze sporządzania informacji dodatkowej,
- zwolnienie ze sporządzania sprawozdania z działalności.

Uproszczenia te nie będą obowiązkowe – będą jedynie możliwością dla jednostek, które spełnią kryteria określone dla jednostki mikro. Decyzję o skorzystaniu z tych uproszczeń podejmie organ zatwierdzający sprawozdanie finansowe.

Mikrojednostki mają sporządzać jedynie bilans oraz rachunek zysków i strat. Gdy zastosują uproszczenia, będą zobowiązane do bilansu podać określone informacje uzupełniające. Sprawozdania – bilans oraz rachunek zysków i strat – będą zawierały tylko kilka pozycji – ich treść określają załączniki do dyrektywy. Wzory tych uproszczonych sprawozdań zostały dołączone w załączniku 4 do ustawy o rachunkowości. (Tabela 2).

Dla jednostek mikro ustalony został specjalny – uproszczony – zakres informacyjny rachunku zysków i strat. Jednostek tych nie obowiązują konstrukcje rachunku zysków i strat ustalone w załączniku 1 do ustawy o rachunkowości. Zaproponowany został tylko jeden wariant rachunku zysków i strat, ujmujący jedynie przychody oraz koszty według rodzajów. (Tabela 3).

Jednostki mikro zostaną zwolnione z obowiązku sporządzania informacji dodatkowej pod warunkiem ujawnienia w przypisach (danych uzupełniających) do bilansu:

- stosowanych zasad rachunkowości przez jednostkę mikro z wyszczególnieniem wybranych uproszczeń,
- zobowiązań z tytułu poręczeń i gwarancji, w tym wobec jednostek powiązanych,
- pożyczek i świadczeń im podobnym udzielonych osobom ze składów organów zarządzających, nadzorujących albo administrujących spółek handlowych,
- wybranych informacji odnoszących się do nabytych akcji (udziałów) własnych; informacje te są określone w art. 36, ust. 1, lit. c dyrektywy.

Mikrojednostki nie będą musiały ujawniać danych związanych z rachunkiem zysków i strat, informacji o zatrudnieniu w jednostce, czy też np. informacji o znaczących zdarzeniach dotyczących lat ubiegłych ujętych w sprawozdaniu finansowym roku obrotowego. Jednostki mikro mogą także nie sporządzać zmian w kapitale (funduszu) własnym oraz rachunku przepływów pieniężnych – nawet w sytuacji, gdy ich sprawozdanie finansowe podlega obowiązkowi badania, jak to ma miejsce w każdym przypadku spółki akcyjnej¹³.

¹³ *Jednostki mikro mogą już stosować uproszczenia w rachunkowości*, s. 8.

Tabela 2. Wzór bilansu dla mikrojednostek

..... (pieczęć jednostki)			
BILANS			
sporządzony na dzieńjednostka obliczeniowa:			
Wiersz	Wyszczególnienie	Stan na	
AKTYWA			
A.	Aktywa trwałe, w tym:		
	- środki trwałe		
B.	Aktywa obrotowe, w tym:		
	- zapasy		
	- należności krótkoterminowe		
Aktywa razem			
PASYWA			
A.	Kapitał (fundusz) własny, w tym:		
	- kapitał (fundusz) podstawowy		
	- należne wpłaty na kapitał podstawowy (wielkość ujemna)		
B.	Zobowiązania i rezerwy na zobowiązania, w tym:		
	- rezerwy na zobowiązania		
	- zobowiązania z tytułu kredytów i pożyczek		
Pasywa razem			
..... (Data i podpis osoby, której powierzono prowadzenie ksiąg rachunkowych)	 (Data i podpis kierownika jednostki, a jeżeli jednostką kieruje organ wieloosobowy, wszystkich członków tego organu)	

Źródło: Ustawa o rachunkowości z dnia 29 września 1994 roku, Dz. U. z 2013 r., poz. 330,613; z 2014 r. poz. 768, 1100, załącznik 4; *Jednostki mikro mogą już stosować uproszczenia w rachunkowości*, „Zeszyty Metodyczne Rachunkowości” z 20.09.2014r., nr 18 (378), s. 6.

Tabela 3. Wzór rachunku zysków i strat dla mikrojednostek

..... (pieczęć jednostki)			
RACHUNEK ZYSKÓW I STRAT			
sporządzony za okres jednostka obliczeniowa:			
Wiersz	Wyszczególnienie	Dane za	
		rok	
A.	Przychody podstawowej działalności operacyjnej i zrównane z nimi, w tym:		
	– zmiana stanu produktów (zwiększenie – wartość dodatnia, zmniejszenie – wartość ujemna)		
B.	Koszty podstawowej działalności operacyjnej		
I.	Amortyzacja		
II.	Zużycie materiałów i energii		
III.	Wynagrodzenia, ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia		
IV.	Pozostałe koszty		
C.	Pozostałe przychody i zyski, w tym:		
	– aktualizacja wartości aktywów		
D.	Pozostałe koszty i straty, w tym:		
	– aktualizacja wartości aktywów		
E.	Podatek dochodowy		
F.	Zysk/strata netto (A – B + C – D – E) (dla jednostek mikro, o których mowa w art. 3 ust. 1a pkt 1, 3 i 4 oraz ust. 1b ustawy o rachunkowości)		
G.	Wynik finansowy netto ogółem (A – B + C – D – E) (dla jednostek mikro, o których mowa w art. 3 ust. 1a pkt 2 ustawy o rachunkowości), w tym:		
I.	Nadwyżka przychodów nad kosztami (wartość dodatnia)		
II.	Nadwyżka kosztów nad przychodami (wartość ujemna)		
..... (Data i podpis osoby, której powierzono prowadzenie ksiąg rachunkowych)	 (Data i podpis kierownika jednostki, a jeżeli jednostką kieruje organ wieloosobowy, wszystkich członków tego organu)	

Źródło: Ustawa o rachunkowości z dnia 29 września 1994 roku, Dz. U. z 2013 r., poz. 330,0613; z 2014 r., poz. 768, 1100, załącznik 4; *Jednostki mikro mogą już stosować uproszczenia w rachunkowości*, „Zeszyty Metodyczne Rachunkowości” z 20.09.2014, nr 18 (378), s. 6.

Stosowanie uproszczeń przewidzianych w ustawie zmieniającej nie jest obowiązkowe. Organ zatwierdzający sprawozdanie finansowe w jednostce mikro powinien podjąć decyzję o wdrożeniu tych uproszczeń. W przeciwnym wypadku, tzn. jeśli takiej decyzji nie podejmie, jednostka mikro sporządza sprawozdanie finansowe według zasad ogólnych. Należy pamiętać, że podjęcie decyzji o stosowaniu uproszczeń dla jednostek mikro spowoduje konieczność aktualizacji przyjętych przez jednostkę zasad (polityki) rachunkowości¹⁴.

Jednostki mikro, których organy zatwierdzające zdecydują się na zastosowanie uproszczeń w sprawozdawczości, nie mogą dokonywać wyceny według wartości godziwej i skorygowanej ceny nabycia (z uwagi na skomplikowany sposób ich ustalania). Wspomniane uproszczenie może być stosowane także przez spółki akcyjne spełniające kryteria dla mikrojednostek.

Jednostki mikro inne niż przedsiębiorstwa (stowarzyszenia, związki zawodowe, organizacje pracodawców, izby gospodarcze, fundacje, organizacje dobroczynności i opieki społecznej oraz przedstawicielstwa przedsiębiorców zagranicznych), jeśli nie prowadzą działalności gospodarczej, mogą w prowadzeniu rachunkowości i sprawozdawczości zrezygnować z obowiązku stosowania zasady ostrożności. Nie są zobowiązane do tworzenia rezerw i dokonywania odpisów aktualizujących aktywa.

Jednostki mikro inne niż przedsiębiorstwa (stowarzyszenia, związki zawodowe, organizacje pracodawców, izby gospodarcze, fundacje, organizacje dobroczynności i opieki społecznej oraz przedstawicielstwa przedsiębiorców zagranicznych), jeśli nie prowadzą działalności gospodarczej, będą mogły stosować szczególne zasady ustalania wyniku finansowego. Polegają one na tym, że po ustaleniu wyniku finansowego zwiększa się o ten wynik – po zatwierdzeniu sprawozdania finansowego – odpowiednio przychody lub koszty w następnym roku obrotowym.

5. KORZYŚCI I ZAGROŻENIA WYWOŁANE REGULACJAMI DYREKTYWY 34/2013

Zmiany w rachunkowości wywołane dyrektywą będą skutkowały zarówno korzyściami, jak i zagrożeniami. Kierunek zmian przyjęty w dyrektywie jest korzystny dla wszystkich, począwszy od rządu, przedsiębiorców i społeczeństwa. Rząd ocze-

¹⁴ Tamże.

kujący na rozwój przedsiębiorczości i wzrost podatków z działalności gospodarczej jest zainteresowany zmniejszeniem obciążeń administracyjnych przedsiębiorców. Przedsiębiorcy są zainteresowani zmniejszeniem kosztochłonnej pracy księgowych, obniżeniem kosztów prowadzenia rachunkowości i przygotowania sprawozdania finansowego, a społeczeństwo odniesie korzyści z racji rozwoju przedsiębiorczości (tworzenia nowych miejsc pracy i rozwoju produkcji i usług). Korzyści będą odnosiły różne podmioty, ale głównie poszczególne mikrojednostki.

Jednakże wydaje się, że pojawi się także wiele zagrożeń, wśród których należy wymienić:

- zmniejszenie zakresu informacyjnego sprawozdań finansowych mikro jednostek,
- zmniejszenie ilości jednostek ujętych obowiązkiem badania sprawozdania finansowego.

Konsekwencją tych zmian będzie zmniejszenie przejrzystości sytuacji finansowej dużej grypy jednostek, a przez to pogorszenie bezpieczeństwa obrotu gospodarczego.

PODSUMOWANIE

W artykule 53 dyrektywy 2013/34/EU (transpozycja) określa się, że dniem wprowadzenia w życie regulacji niniejszej dyrektywy (uchwalenia przepisów ustawowych, wykonawczych i administracyjnych) jest ostatecznie dzień 20 lipca 2015 roku. Do tego dnia proces legislacyjny wprowadzający implementację zapisów dyrektywy do polskiego prawa rachunkowości musi być zakończony. Kraje członkowskie muszą niezwłocznie przekazać Komisji Europejskiej treść tych wszystkich regulacji dostosowanych do ustaleń niniejszej dyrektywy. W nowych przepisach regulujących sprawozdawczość finansową w krajach członkowskich Unii Europejskiej można zapisać, że przepisy dyrektywy muszą mieć zastosowanie do sprawozdań finansowych za lata obrotowe rozpoczynające się 1 stycznia 2016 roku lub w trakcie roku kalendarzowego 2016.

Polska wprowadziła już częściowo dostosowania polskiego prawa bilansowego do wymogów dyrektywy w tym zakresie w jakim odnoszą się one do mikro jednostek. Nowe przepisy będą miały zastosowanie do sprawozdań finansowych już za 2014 r.¹⁵

¹⁵ Ustawa o rachunkowości z dnia 29 września 1994 roku, Dz. U. 2013 poz. 330,0613, z 2014 r., poz. 768, 1100.

BIBLIOGRAFIA

- Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2013/34/EU z dnia 26 czerwca 2013 roku w sprawie rocznych sprawozdań finansowych, skonsolidowanych sprawozdań finansowych i powiązanych sprawozdań niektórych rodzajów jednostek zmieniająca Dyrektywę nr 2005/43/EU i uchylająca dyrektywy 78/660/EWG i 83/349/EWG, (Dz. Urz. UE L 182 z 29.06.2013, s. 19).
- Jednostki mikro mogą już stosować uproszczenia w rachunkowości*, Zeszyty Metodyczne Rachunkowości z 20.09.2014, nr 18 (378), s. 8.
- MACIEJEWSKA I., Implementacja dyrektywy 34 - szansa czy zagrożenie dla przyszłości zawodu biegłego rewidenta w Polsce?: http://lodz.kibr.org.pl/www/upload_dir/lodz/wolters%20kluwer/dyrektywa%2034.pdf (28.09.2014).
- Portal Infor: Uproszczone sprawozdania finansowe, www.księgowość.infor.pl (3.10.2014).
- Ustawa o rachunkowości z dnia 29 września 1994 roku, Dz. U. 2013 poz. 330,0613, z 2014 roku poz. 768, 1100, art. 3, pkt. 1a i 1b.

NAJNOWSZE ZMIANY W OBOWIĄZKOWEJ
SPRAWOZDAWCZOŚCI MIKROJEDNOSTEK

Streszczenie

Celem niniejszego artykułu jest zarysowanie zakresu propozycji regulacyjnych zawartych w istotnej dla polskiej rachunkowości, w tym sprawozdawczości, Dyrektywie 2013/34/EU oraz pokazania jej wpływu na rachunkowość i sprawozdawczość, ze szczególnym uwzględnieniem tzw. jednostek mikro. Regulacje wspomnianej dyrektywy zwracają się w kierunku zmniejszenia obciążeń sprawozdawczych mikro i małych przedsiębiorstw. Spośród 1,7 mln działających w Polsce przedsiębiorstw niefinansowych 96% całego sektora stanowią mikroprzedsiębiorstwa. Spośród nich około 112 tys. prowadzi księgi rachunkowe, a pozostałe przedsiębiorstwa prowadzą ewidencje dla celów podatkowych (rozliczają podatki dochodowe na podstawie podatkowej księgi przychodów i rozchodów, ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych i karty podatkowej).

Autorka analizuje treść wspomnianej dyrektywy, która zapowiada wiele zmian w polskiej rachunkowości, a następnie koncentruje uwagę na zmianach w sprawozdawczości jednostek mikro, w tym mikroprzedsiębiorstw. Zmiany w polskim prawie bilansowym wymuszone wspomnianą dyrektywą dotyczą różnych podmiotów oraz obszarów rachunkowości. Część propozycji zmian w odniesieniu do mikrojednostek została już wprowadzona nowelizacją ustawy o rachunkowości z dnia 15 lipca 2014 r. Inne zmiany w polskim prawie bilansowym przewidziane zapisami Dyrektywy Parlamentu i Rady Unii Europejskiej 2013/34/EU powinny zostać wdrożone najpóźniej do 20 lipca 2015 r.

Słowa kluczowe: raportowanie, rozporządzenie, dyrektywa, zysk brutto, wydatki, rachunkowość.

THE MOST RECENT CHANGES
IN THE OBLIGATORY ACCOUNTING OF MICRO-ENTITIES

S u m m a r y

The aim of the present article is to sketch the range of regulatory propositions contained in Directive 2013/34/EU so significant for Polish accounting, including financial reporting, as well as to show its effect on accountancy and financial reporting, with particular consideration of the so-called micro-entities. Regulations contained in the Directive aim at reducing administrative burdens of small and medium-size undertakings. Among the 1.7 million non-financial undertakings working in Poland, 96% of the whole sector are micro-undertakings. Among them, about 112 thousand keep account books, and the remaining ones keep records for the purposes of tax collection (they calculate the income tax on the basis of the gross profits and expenses book, flat-rate tax from the evidenced income and the tax chart).

The author analyzes the content of the Directive that heralds numerous changes in Polish accounting, and then she focuses on the changes in financial reporting of micro-entities, including micro undertakings. Changes in Polish balance law that are made necessary by the Directive are concerned with various subjects and areas of accountancy. Some of the propositions of changes were already introduced by an amendment to the Law of Accountancy of 15 July 2014. Other changes in Polish balance law provided by the Directive of the European Parliament and of the Council 2013/34/EU should be implemented by 20 July 2015.

Key words: reporting, regulations, directives, gross profit, expense, accountancy.

Translated by Tadeusz Karłowicz