

# PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

# RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

Nr 388

**Teoria rachunkowości,  
sprawozdawczość i analiza finansowa**

Redaktor naukowy  
Bartłomiej Nita



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu  
Wrocław 2015

Redaktor Wydawnictwa: Dorota Pitulec  
Redakcja techniczna: Barbara Łopusiewicz  
Korekta: Hanna Jurek  
Łamanie: Adam Dębski  
Projekt okładki: Beata Dębska

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania  
znajdują się na stronie internetowej Wydawnictwa  
[www.pracnaukowe.ue.wroc.pl](http://www.pracnaukowe.ue.wroc.pl)  
[www.wydawnictwo.ue.wroc.p](http://www.wydawnictwo.ue.wroc.p)

Publikacja udostępniona na licencji Creative Commons  
Uznanie autorstwa-Użycie niekomercyjne-Bez utworów zależnych 3.0 Polska  
(CC BY-NC-ND 3.0 PL)



© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu  
Wrocław 2015

**ISSN 1899-3192**  
**e-ISSN 2392-0041**

**ISBN 978-83-7695-505-6**

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Zamówienia na opublikowane prace należy składać na adres:  
Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu  
tel./fax 71 36 80 602; e-mail:[econbook@ue.wroc.pl](mailto:econbook@ue.wroc.pl)  
[www.ksiegarnia.ue.wroc.pl](http://www.ksiegarnia.ue.wroc.pl)

Druk i oprawa: TOTEM

## Spis treści

Wstęp.....	11
------------	----

---

### Część 1. Teoria i wyzwania rachunkowości

---

<b>Ewa Wiktoria Babuška:</b> Badania naukowe w rachunkowości .....	15
<b>Halina Buk:</b> Typologia i wycena przychodów z tytułu niestandardowych relacji z klientami .....	23
<b>Małgorzata Cieciora:</b> Behawioralne aspekty rachunkowości we współczesnej gospodarce – zarys problemu .....	32
<b>Beata Dratwińska-Kania:</b> Teoretyczne problemy sprawozdawania o ryzyku	41
<b>Dawid Garstecki:</b> Czy rachunkowość społecznej odpowiedzialności zasługuje na miano paradygmatu?.....	49
<b>Waldemar Gos:</b> Nauka rachunkowości – głos w dyskusji.....	57
<b>Wojciech Hasik:</b> Koncepcyjne i społeczne determinanty sądów etycznych w rachunkowości w Polsce .....	68
<b>Marcin Jędrzejczyk:</b> Wyzwania współczesnej rachunkowości w zakresie translacji wartości ekonomicznych.....	77
<b>Krzysztof Jonas, Katarzyna Świetła:</b> E-usługi w rachunkowości na przykładzie internetowych biur rachunkowych .....	87
<b>Katarzyna Klimczak, Anna Wachowicz:</b> Studium przypadku jako metoda badawcza w nauce rachunkowości – analiza metodologiczna przykładowych zastosowań .....	95
<b>Joanna Koczar:</b> Ewolucja polityki rachunkowości w praktyce gospodarczej Federacji Rosyjskiej.....	107
<b>Alina Kozarkiewicz:</b> Kreatywność: nowe wyzwanie badawcze dla współczesnej rachunkowości .....	115
<b>Mirosława Kwiecień:</b> Dylematy współczesnej rachunkowości.....	123
<b>Tomasz Lewandowski:</b> Mniej więcej dobrze czy dokładnie źle – przydatność informacji w systemie rachunkowości .....	137
<b>Wojciech A. Nowak:</b> Ku standaryzacji rachunkowości sektora publicznego w Unii Europejskiej .....	148
<b>Marcin Osikowicz:</b> Rachunkowość jednostek mikro według ustawy o rachunkowości .....	159
<b>Piotr Szczypa:</b> Nauczanie rachunkowości – współczesne uwarunkowania i dylematy .....	167
<b>Anna Szychta:</b> Pozytywna teoria rachunkowości jako koncepcja głównego nurtu badawczego .....	176

<b>Joanna Zuchewicz:</b> Współczesne determinanty rozwoju rachunkowości .....	189
---	-----

---

## Część 2. Sprawozdawczość

---

<b>Dorota Adamek-Hyska:</b> Funkcja sprawozdawcza rachunkowości jednostki samorządu terytorialnego .....	201
<b>Anna Balicka:</b> Wskaźniki środowiskowe w zewnętrznej sprawozdawczości środowiskowej .....	212
<b>Katarzyna Bareja:</b> Aktywa niematerialne a priorytet w sprawozdawczości finansowej.....	221
<b>Kinga Bauer:</b> Kierunki zmian sprawozdawczości finansowej w postępowaniu upadłościowym.....	229
<b>Stanisław Hońko:</b> Nadmiar informacji w sprawozdaniu finansowym – możliwe kierunki reform.....	238
<b>Angelika Kaczmarczyk:</b> Sprawozdawczość finansowa jednostek mikro w aspekcie zasady wiernego i rzetelnego obrazu.....	246
<b>Mariusz Karwowski:</b> Model biznesu jako nowe wyzwanie sprawozdawczości zewnętrznej.....	255
<b>Katarzyna Kostyk-Siekierska:</b> Polityka rachunkowości, wartości szacunkowe oraz błędy z lat ubiegłych w świetle proponowanych i wprowadzonych zmian w KSR nr 7.....	263
<b>Grzegorz Lew:</b> Propozycja rozszerzenia zakresu opinii i raportu z badania sprawozdania finansowego.....	276
<b>Bartłomiej Nita:</b> Sprawozdawczość segmentowa jako przejaw konwergencji rachunkowości finansowej i rachunkowości zarządczej.....	285
<b>Józef Pfaff:</b> Sprawozdawczość z badania ustawowego jednostek zainteresowania publicznego – ocena proponowanych kierunków zmian .....	295
<b>Katarzyna Piotrowska:</b> Proces innowacyjny w aspekcie aktywów kompetencyjnych.....	304
<b>Lucyna Poniatowska:</b> Zmiany w sprawozdawczości finansowej w regulacjach ustawy o rachunkowości .....	314
<b>Piotr Prewysz-Kwinto, Grażyna Voss:</b> Segmenty operacyjne w sprawozdaniach finansowych spółek giełdowych – porównywalność czy różnorodność informacji .....	322
<b>Paweł Rumniak:</b> Consolidated reporting – beyond financial statements.....	331
<b>Agnieszka Tłaczala:</b> Prezentacja oraz ujawnianie informacji finansowych – zmiany w MSSF .....	349

---

**Część 3. Analiza finansowa**


---

<b>Małgorzata Cygańska:</b> Wykorzystanie analizy finansowej do oceny rentowności szpitali – wybrane problemy .....	363
<b>Beata Iwasieczko:</b> Analiza finansowa w organizacji inteligentnej.....	373
<b>Magdalena Kowalczyk:</b> Kierunki rozwoju analizy finansowej i strategicznej w jednostkach samorządu terytorialnego.....	381
<b>Piotr Oleksyk:</b> Wykorzystanie narzędzi analizy finansowej w planowaniu finansowym jednostek samorządu terytorialnego .....	389

**Summaries**


---

**Part 1. Theory and accounting challenges**


---

<b>Ewa Wiktoria Babuška:</b> Research in financial accounting .....	15
<b>Halina Buk:</b> Typology and revenue valuation from nonconventional transactions with customers .....	23
<b>Małgorzata Ciecziura:</b> Behavioral aspects of accounting in today's economy – an outline of the problem .....	32
<b>Beata Dratwińska-Kania:</b> Theoretical problem of a report on risk.....	41
<b>Dawid Garstecki:</b> Can social responsible accounting be called a paradigm? .....	49
<b>Waldemar Gos:</b> Accounting science – a say in the discussion .....	57
<b>Wojciech Hasik:</b> Conceptual and social determinants of ethical judgment in accounting – Polish perspective .....	68
<b>Marcin Jędrzejczyk:</b> Contemporary accounting challenges in the field of economic value translation .....	77
<b>Krzysztof Jonas, Katarzyna Świetła:</b> E-services in accounting .....	87
<b>Katarzyna Klimczak, Anna Wachowicz:</b> Case study as a research method in accounting – methodological analysis of selected applications .....	95
<b>Joanna Koczar:</b> Evolution of accounting policy in the economic practice of the Russian Federation.....	107
<b>Alina Kozarkiewicz:</b> Creativity: new challenge for research in contemporary accounting.....	115
<b>Mirosława Kwiecień:</b> Dilemmas of contemporary accounting .....	123
<b>Tomasz Lewandowski:</b> About well or exactly wrong – usefulness (suitability) of information in accounting system .....	137
<b>Wojciech A. Nowak:</b> Public sector accounting in the European Union: towards standardization.....	148
<b>Narcin Osikowicz:</b> Accounting of micro units based on the Accounting Act .....	159

<b>Piotr Szczypa:</b> Accounting teaching and contemporary conditions and dilemmas.....	167
<b>Anna Szycha:</b> Positive accounting theory as the main stream accounting research concept .....	176
<b>Joanna Zuchewicz:</b> Contemporary determinants in the development of accounting .....	189

---

## Part 2. Reporting

---

<b>Dorota Adamek_Hyska:</b> Reporting function of accounting in a territorial self-government unit.....	201
<b>Anna Balicka:</b> Environmental indicators of external environmental reporting .....	212
<b>Katarzyna Bareja:</b> Intangible assets and the priority in financial statements	221
<b>Kinga Bauer:</b> Financial reporting trends in insolvency proceedings .....	229
<b>Stanisław Hońko:</b> Excess of information in the financial statements – possible directions for reform.....	238
<b>Angelika Kaczmarczyk:</b> Micro units reporting in the context of true and fair view.....	246
<b>Mariusz Karwowski:</b> Business model as a new challenge of external reporting .....	255
<b>Katarzyna Kostyk-Siekierska:</b> Accounting policies, estimates and errors from previous years in the light of the proposed and introduced changes in the National Accounting Standard No. 7.....	263
<b>Grzegorz Lew:</b> Proposal for extending the scope of opinion and report on the financial statements .....	276
<b>Bartłomiej Nita:</b> Segment reporting as the manifestation of the convergence of financial accounting and management accounting .....	285
<b>Józef Pfaff:</b> Reporting in the statutory audits of public interest entities – assessment of the proposed changes.....	295
<b>Katarzyna Piotrowska:</b> Innovation process in the aspect of competence assets.....	304
<b>Lucyna Poniatowska:</b> Changes in financial reporting in the regulations of the Accounting Act.....	314
<b>Piotr Prewysz-Kwinto, Grażyna Voss:</b> Operating segments in the financial statements of public companies – comparability or diversity of information .....	322
<b>Paweł Rumniak:</b> Skonsolidowane raportowanie – wychodząc poza raportowanie finansowe .....	331
<b>Agnieszka Tłaczała:</b> Presentation and disclosure of financial information – changes in IFRS.....	349

---

**Part 3. Financial analysis**

---

<b>Małgorzata Cygańska:</b> The usage of financial analysis to evaluate the hospitals financial performance – selected problems .....	363
<b>Beata Iwasieczko:</b> Financial analysis in intelligent organization.....	373
<b>Magdalena Kowalczyk:</b> Trends in development of financial and strategic analysis in local government units .....	381
<b>Piotr Oleksyk:</b> Adoption of financial analysis tools in financial planning of local government units .....	389

**Lucyna Poniatowska**

Uniwersytet Ekonomiczny w Katowicach

e-mail: lucyna.poniatowska@ue.katowice.pl

---

## ZMIANY W SPRAWOZDAWCZOŚCI FINANSOWEJ W REGULACJACH USTAWY O RACHUNKOWOŚCI

---

## CHANGES IN FINANCIAL REPORTING IN THE REGULATIONS OF THE ACCOUNTING ACT

---

DOI: 10.15611/pn.2015.388.32

**Streszczenie:** Konieczność implementacji przez państwa członkowskie Unii Europejskiej rozwiązań nowej dyrektywy 2013/34/UE dotyczącej sprawozdawczości finansowej przedsiębiorstw mikro, małych, średnich i dużych oraz sprawozdań skonsolidowanych spowodowała podjęcie przez rząd prac związanych z transpozycją przepisów dyrektywy. Zmiany w sprawozdawczości finansowej jednostek wynikające z nowych regulacji dyrektywy są istotne. Podstawowym celem nowelizacji przepisów unijnych jest dostosowanie obciążeń sprawozdawczych jednostek do ich rodzaju i wielkości. Część rozwiązań zawartych w dyrektywie dotycząca sprawozdania finansowego mikrojednostek weszła już w życie poprzez nowelizację ustawy o rachunkowości. We wrześniu 2014 r. został opracowany projekt kolejnej ustawy o zmianie ustawy o rachunkowości i niektórych ustaw, którego celem jest dalsza implementacja niewdrożonych jeszcze rozwiązań dyrektywy. Artykuł poświęcony jest nowym przepisom ustawy o rachunkowości w zakresie sprawozdań finansowych, wynikających z obowiązku wdrożenia przepisów dyrektywy 2013/34/UE. Celem artykułu jest przedstawienie zakresu i kierunku zmian w sprawozdawczości finansowej w regulacjach ustawy o rachunkowości. Podstawową metodą badawczą zastosowaną w niniejszym opracowaniu jest analiza regulacji prawnych oraz literatury.

**Słowa kluczowe:** regulacje rachunkowości, nowelizacja ustawy o rachunkowości, sprawozdanie finansowe, mikrojednostki, małe jednostki, dyrektywa UE 2013/34.

**Summary:** The article considers the characteristics of new regulations of the Accounting Act for financial statements arising from the implementation of the Directive 2013/34 / EU. The aim of the article is to present the changes in financial reporting regulations of the Accounting Act. The method of critical analysis of accounting regulation and literature was used to prepare this article.

**Keywords:** accounting regulations, amendment of the Accounting Act, financial reporting, micro entities, small entities, directive 2013/34/EU.



## 1. Wstęp

Przyjęcie w czerwcu 2013 r. przez Parlament Europejski i Radę nowej dyrektywy 2013/34/UE w sprawie rocznych sprawozdań finansowych, skonsolidowanych sprawozdań finansowych i powiązanych sprawozdań niektórych rodzajów jednostek, zmieniającej dyrektywę 2006/43/WE oraz uchylającej dyrektywy czwartą i siódmą, nałożyło na państwa członkowskie UE obowiązek implementacji jej przepisów najpóźniej w ciągu dwóch lat, z jednoczesnym umożliwieniem przesunięcia tego terminu do 1 stycznia 2016 r. [Sawicki 2014]. Nowa dyrektywa dotyczy jednostkowych i skonsolidowanych sprawozdań finansowych. Jej podstawowym celem jest dostosowanie obciążeń sprawozdawczych jednostek do ich rodzaju i wielkości oraz wprowadzenie uproszczeń przy sporządzaniu sprawozdania finansowego dla mikro i małych jednostek.

W efekcie zmian w regulacjach dyrektyw unijnych i konieczności wdrożenia nowych przepisów w Polsce zostały opracowane dwa projekty ustaw o zmianie ustawy o rachunkowości. Pierwszy z tych projektów, dotyczący sprawozdawczości finansowej mikrojednostek, został wprowadzony w lipcu 2014 r., drugi projekt z 30 września 2014 r. nie ma jeszcze mocy obowiązującej. Zarówno wprowadzone, jak i proponowane zmiany w regulacjach ustawy o rachunkowości są istotne i dotyczą przede wszystkim sprawozdań finansowych.

Artykuł poświęcony jest charakterystyce nowych przepisów ustawy o rachunkowości już wprowadzonych ustawą z dnia 11 lipca 2014 r. oraz zawartych w projekcie ustawy o zmianie ustawy o rachunkowości i niektórych ustaw z 30 września 2014 r. Celem artykułu jest przedstawienie zmian w zakresie sprawozdań finansowych w regulacjach ustawy o rachunkowości. Zastosowaną metodą badawczą jest analiza regulacji prawnych oraz literatury przedmiotu.

## 2. Zmiany dotyczące sprawozdań finansowych wprowadzone ustawą z dnia 11 lipca 2014 r. o zmianie ustawy o rachunkowości

W związku z obowiązkiem wdrożenia przepisów nowej dyrektywy 2013/34/UE, przez kraje członkowskie do 20 lipca 2015 r., Ministerstwo Finansów opracowało projekt nowelizacji ustawy o rachunkowości. Po pewnych modyfikacjach w procesie legislacyjnym, 11 lipca 2014 r. Sejm RP uchwalił ustawę o zmianie ustawy o rachunkowości [Sawicki 2014]. Nowelizacja dokonywała transpozycji zapisów dyrektywy 2013/34 w odniesieniu do mikropodmiotów, a jej celem było m.in. zniesienie barier hamujących rozwój przedsiębiorczości poprzez możliwość sporządzenia uproszczonego sprawozdania finansowego przez jednostki mikro [Poniatowska 2014]. Wprowadzone ustawą zmiany wdrażały częściowo rozwiązania dyrektywy 2013/34/UE odnoszące się w szczególności do stosowania uproszczeń w zakresie

rachunkowości dla jednostek mikro i możliwości sporządzania przez te podmioty sprawozdania finansowego w wersji skróconej. Znowelizowana ustawa o rachunkowości w ślad za dyrektywą wprowadziła nową kategorię jednostek – jednostki mikro. Zakres jednostek mikro został określony w art. 3 ust. 1pkt 1a-d ustawy o rachunkowości.

W stosunku do jednostek mikro znowelizowana ustawa o rachunkowości wprowadziła znaczne uproszczenia w zakresie sprawozdawczości finansowej. Zgodnie z nowymi przepisami ustawy sprawozdanie finansowe mikrojednostek obejmuje bilans, rachunek zysków i strat oraz informacje ogólne. Jednostki mikro mogą nie sporządzać informacji dodatkowej, jednak pod warunkiem zamieszczenia informacji uzupełniających do bilansu (zakres tych informacji określony jest w załączniku do ustawy o rachunkowości).

Mikropodmioty są także zwolnione z obowiązku sporządzania rachunku przepływów pieniężnych i zestawienia zmian w kapitale własnym oraz sprawozdania z działalności, jednak w przypadku sprawozdania z działalności pod warunkiem wykazania w informacji dodatkowej bądź informacjach uzupełniających do bilansu danych dotyczących nabycia udziałów (akcji) własnych określonych w załączniku do ustawy [Ustawa z dnia 11 lipca 2014 r.].

Zgodnie z postanowieniami znowelizowanej ustawy o rachunkowości jednostki mikro sporządzają skróconą wersję bilansu oraz rachunku zysków i strat, poprzedzając je ogólnymi informacjami na temat jednostki. Zakres prezentowanych w sprawozdaniu finansowym informacji został ograniczony do minimum i obejmuje tylko podstawowe pozycje. Bilans mikrojednostki zawiera informacje o wartości wszystkich aktywów, aktywów trwałych z wyszczególnieniem środków trwałych oraz aktywów obrotowych, w tym zapasów i należności. W pasywach bilansu prezentuje się informacje o wartości kapitału własnego z wyodrębnieniem wartości kapitału (funduszu) podstawowego i należnych wpłat na kapitał podstawowy oraz o wartości zobowiązań i rezerw na zobowiązania, z wyszczególnieniem wartości rezerwy i zobowiązań z tytułu kredytów i pożyczek. W bilansie mikrojednostek nie wykazuje się kwoty osiągniętego wyniku finansowego. Zakres informacyjny rachunku zysków i strat został także bardzo ograniczony. Prezentuje się w nim tylko ostateczny wynik, jaki osiągnęła jednostka, tj. wynik netto oraz grupę podstawowych przychodów i kosztów kształtujących ten wynik bez wyodrębnienia przychodów i kosztów finansowych.

Jednostki mikro korzystające z uproszczeń w zakresie prezentowania informacji sprawozdawczych nie mogą stosować do wyceny bilansowej wartości godziwej oraz skorygowanej ceny nabycia [Ustawa z dnia 11 lipca 2014 r.]. Natomiast jednostki nieprowadzące działalności gospodarczej, tj. stowarzyszenia, związki zawodowe, organizacje pracodawców i inne określone w przepisach ustawy, mają możliwość niestosowania zasady ostrożnej wyceny, w konsekwencji podmioty te nie będą dokonywały odpisów aktualizujących i nie będą tworzyły rezerw.

### 3. Projektowane zmiany w regulacjach ustawy o rachunkowości dotyczące sprawozdań finansowych

Dalsza transpozycja przepisów dyrektywy 2013/34 wiąże się z koniecznością wprowadzenia kolejnych zmian do ustawy o rachunkowości. 30 września 2014 r. został opracowany drugi projekt ustawy o zmianie ustawy o rachunkowości oraz niektórych innych ustaw, który powinien być wdrożony do 20 lipca 2015 r. Projektowane zmiany dotyczą sprawozdań finansowych jednostek innych niż mikro, m.in. możliwości sporządzenia uproszczonego sprawozdania finansowego przez jednostki małe, a także stosowania uproszczonych zasad rachunkowości dla szerszego katalogu jednostek niż dotychczas. Jak wskazano w uzasadnieniu nowelizacji, zmiana ustawy o rachunkowości wpisuje się w działania rządu zmierzające do poprawy warunków wykonywania działalności gospodarczej poprzez ograniczenie lub zniesienie barier hamujących rozwój przedsiębiorczości [Uzasadnienie nowelizacji ustawy... 2014]. Zasadnicze zmiany w obszarze sprawozdawczości finansowej określone w projekcie dotyczą następujących zagadnień:

1. wprowadzenia definicji nowych kategorii jednostek,
2. uproszczeń w sprawozdawczości finansowej dla jednostek małych,
3. rozszerzenia katalogu jednostek korzystających z uproszczeń o inne, nie objęte dyrektywą jednostki,
4. rozszerzenia uproszczeń w zakresie leasingu, odroczonego podatku dochodowego oraz obowiązku stosowania rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 12 grudnia 2001 r. w sprawie szczegółowych zasad uznawania, metod wyceny, zakresu ujawniania i sposobu prezentacji instrumentów finansowych, dla większej liczby jednostek, niż obecnie,
5. zmian sposobu prezentacji niektórych pozycji w sprawozdaniu finansowym,
6. usunięcia ze słowniczka pojęciowego kategorii zysków i strat nadzwyczajnych,
7. zmian w zakresie skonsolidowanych sprawozdań finansowych,
8. zmiany definicji jednostek powiązanych i definicji niektórych jednostek objętych konsolidacją,
9. wprowadzenia nowego, wymaganego dyrektywą, sprawozdania dotyczącego płatności na rzecz administracji rządowych dla dużych jednostek oraz wszystkich jednostek zainteresowania publicznego prowadzących działalność w sektorze wydobywczym i eksploatacji lasów pierwotnych.

Projekt ustawy o zmianie ustawy o rachunkowości przewiduje uproszczenia w zakresie sprawozdawczości finansowej dla małych jednostek, które zostały zdefiniowane w projekcie. Zakres małych jednostek określony w projekcie ujęto w tab. 1.

**Tabela 1.** Małe jednostki według projektu ustawy o zmianie ustawy o rachunkowości

Lp.	Rodzaje małych jednostek według projektu ustawy o zmianie ustawy o rachunkowości
1	Spółki akcyjne, spółki z ograniczoną odpowiedzialnością oraz spółki komandytowo-akcyjne (jak również spółki osobowe przez nie tworzone) oraz inne osoby prawne, a także oddziały przedsiębiorców zagranicznych, w rozumieniu przepisów o swobodzie działalności gospodarczej oraz jednostki nieprowadzące działalności gospodarczej określone w art. 2 ust 1 pkt 2 ustawy, z wyłączeniem jednostek, zainteresowania publicznego oraz jednostek sektora finansów publicznych, 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, nie przekraczają co najmniej dwóch z trzech następujących 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
2	Osoby fizyczne, spółki cywilne osób fizycznych, spółki jawne osób fizycznych oraz spółki partnerskie, które stosują zasady rachunkowości określone w art. 2 ust. 2 ustawy, w stosunku do których organ zatwierdzający podjął decyzję w sprawie sporządzania sprawozdania z zastosowaniem art. 46 ust. 5 pkt 5, art. 47 ust. 4 pkt 5, art. 48 ust. 4, art. 48a ust. 4, art. 48b ust. 5 lub art. 49 ust. 5.
3	Jednostki małe, które nie przekroczyły co najmniej dwóch z trzech wymienionych w pkt 1 wielkości i które: – za poprzedni rok obrotowy sporządziły sprawozdanie finansowe z zastosowaniem art. 46 ust. 5 pkt 5, art. 47 ust. 4 pkt 5, art. 48 ust. 4, art. 48a ust. 4, art. 48b ust. 5 lub art. 49 ust. 5 oraz – w roku obrotowym, za który sporządzają sprawozdanie finansowe, albo w roku poprzedzającym ten rok obrotowy przekroczyły dwie z wymienionych w pkt 1 wielkości

Źródło: opracowanie własne na podstawie [Projekt ustawy o zmianie... 2014].

Dodatkowym warunkiem do uznania za jednostkę małą, oprócz spełnienia wskazanych kryteriów, jest także podjęcie decyzji przez organ zatwierdzający o sporządzaniu sprawozdania finansowego przy zastosowaniu któregośkolwiek przepisu przewidzianego dla jednostki małej. Ponadto proponowane przepisy wskazują na sytuację, w której jednostki, które uzyskały status jednostki małej, mimo że w jednym roku obrotowym przekroczą wskazane tam kryteria, nadal będą mogły korzystać z uproszczeń przewidzianych niniejszym projektem [Uzasadnienie nowelizacji ustawy... 2014].

Uproszczenia w zakresie sprawozdawczości małych jednostek prezentowane w projekcie obejmują [Uzasadnienie nowelizacji ustawy... 2014]:

- możliwość sporządzania skróconego sprawozdania finansowego, składającego się z uproszczonego bilansu, rachunku zysków i strat oraz informacji dodatkowej z ograniczoną ilością ujawnień,
- zwolnienie ze sporządzania sprawozdania z działalności, pod warunkiem że niektóre informacje, objęte dotychczas jego zakresem informacyjnym, zostaną przez jednostki małe ujawnione w informacji dodatkowej,

- zwolnienie z obowiązku sporządzania zestawienia zmian w kapitale własnym oraz rachunku przepływów pieniężnych.

Wzory uproszczonego bilansu, rachunku zysków i strat oraz informacji dodatkowej dla małych jednostek określone są w załączniku nr 2 do projektu (załącznik nr 5 do ustawy o rachunkowości). Bilans i rachunek zysków i strat ma formę uproszczoną, czyli prezentuje dane oznaczone dużymi literami i cyframi rzymskimi, jednak w ramach niektórych grup prezentuje także pozycje bardziej szczegółowe, oznaczone małymi literami i myślnikami, np. w ramach rzeczowych aktywów trwałych prezentuje się wartość środków trwałych i środków trwałych w budowie, w ramach inwestycji długoterminowych – nieruchomości i długoterminowe aktywa finansowe [Projekt ustawy o zmianie... 2014].

Dla nowego katalogu jednostek projektodawca wprowadza dodatkowe uproszczenia polegające na możliwości [Projekt ustawy o zmianie... 2014]:

- klasyfikowania umów leasingu w sposób uproszczony, tj. według zasad określonych w przepisach podatkowych,
- odstąpienia do ustalania aktywów i tworzenia rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego,
- zwolnienia z obowiązku stosowania rozporządzenia Ministra Finansów dotyczącego instrumentów finansowych.

Oprócz uproszczeń w sprawozdawczości dla jednostek małych, projekt ustawy wprowadza istotne zmiany przepisów w zakresie skonsolidowanych sprawozdań finansowych, dotyczące m.in. zmiany definicji jednostek powiązanych, jednostki stowarzyszonej, znaczącego inwestora, co przekłada się na zmiany w jednostkowych sprawozdaniach. Inne zmiany, które nie wynikają bezpośrednio z dyrektywy, to zniesienie obowiązku publikacji sprawozdań przez spółdzielnie, rozszerzenie katalogu podmiotów zobligowanych do badania sprawozdań o krajowe instytucje płatnicze i instytucje pieniądza elektronicznego, ujednoczenie przepisów ustawy o rachunkowości i ustawy o podatku dochodowym w zakresie terminu przeliczania na walutę polską wielkości wyrażonych w euro [Projekt ustawy o zmianie... 2014].

Konsekwencją implementacji rozwiązań dyrektywy ze słowniczka ustawy o rachunkowości było usunięcie pojęcia zysków i strat nadzwyczajnych, uzupełniają one wykaz pozostałych przychodów i kosztów operacyjnych jako przychody i koszty związane ze zdarzeniami losowymi [Uzasadnienie nowelizacji ustawy... 2014]. W związku z tą zmianą w rachunku zysków i strat – zarówno w wariantach kalkulacyjnym, jak i porównawczym, nie wyodrębnia się pozycji zysków i strat nadzwyczajnych oraz wyniku na działalności nadzwyczajnej. Projekt ustawy wprowadza także we wzorze rachunku zysków i strat pewne dodatkowe pozycje, np. w pozostałych przychodach operacyjnych pozycję „Aktualizacja wartości aktywów niefinansowych”. Zmieniają się także wzory pozostałych elementów sprawozdania finansowego. W bilansie zmieniona została zasada prezentacji udziałów (akcji) własnych. Są one prezentowane po stronie aktywów w grupie „Inwestycji krótkoterminowych”, a nie jak dotychczas po stronie pasywów w „Kapitale (funduszu) własnym”. Zmiana

ta wpływa również na układ zestawienia zmian w kapitale (funduszu) własnym. Inny jest też sposób prezentacji należnych wpłat na kapitał podstawowy, nie w kapitale (funduszu) własnym jako wartość ujemna, lecz po stronie aktywów, w aktywach obrotowych, w grupie należności krótkoterminowych, jako należne wpłaty na kapitał podstawowy. W bilansie po stronie pasywów uszczegółowiono także pozycje kapitału zapasowego i rezerwowego. Projekt wprowadza również nowy podział niektórych pozycji w sprawozdaniu finansowym.

Zgodnie z projektem nowe regulacje mają zastosowanie po raz pierwszy do sprawozdań finansowych, skonsolidowanych sprawozdań finansowych, sprawozdań z działalności, sprawozdań z działalności grupy kapitałowej, sprawozdań dotyczących płatności na rzecz administracji rządowych i skonsolidowanych sprawozdań na rzecz administracji rządowych sporządzonych za rok obrotowy rozpoczynający się z dniem 1 stycznia 2016 r. lub po tej dacie. Jednostki mogą zastosować nowe przepisy po raz pierwszy do sprawozdań finansowych, skonsolidowanych sprawozdań finansowych, sprawozdań z działalności i sprawozdań z działalności grupy kapitałowej sporządzonych za rok obrotowy kończący się po dniu wejścia w życie ustawy o zmianie ustawy o rachunkowości i niektórych ustaw. Ustawa wchodzi w życie po upływie 14 dni od dnia ogłoszenia [Projekt ustawy o zmianie... 2014].

#### 4. Zakończenie

Wszystkie wprowadzone i projektowane zmiany w regulacjach ustawy o rachunkowości wpisują się w proces transpozycji przepisów dyrektywy 2013/34, wynikają z konieczności implementacji regulacji dyrektywy i są zgodne z jej rozwiązaniami. Z pewnością kierunek podjętych zmian jest właściwy, ponieważ zmierza do dostosowania obciążeń związanych z prowadzeniem rachunkowości do wielkości i rodzaju jednostek, ma służyć poprawie warunków funkcjonowania mniejszych podmiotów i rozwojowi przedsiębiorczości.

Dokonując analizy charakteru zmian w regulacjach ustawy o rachunkowości, można jednak mieć pewne wątpliwości dotyczące uwzględnienia zasady równowagi między kosztami ponoszonymi na tworzenie informacji w rachunkowości i korzyściami uzyskanymi przez interesariuszy (zasada współmierności kosztów do korzyści). Wprowadzone i projektowane zmiany dotyczą bowiem głównie zakresu informacyjnego sprawozdania finansowego, uproszczeń w prezentacji danych, a nie zakresu rachunkowości. W związku z tym rodzi się kilka dyskusyjnych pytań:

1. Czy ograniczenie do minimum zakresu informacyjnego sprawozdania finansowego i sporządzania skróconej jego wersji, szczególnie w przypadku mikrojednostek, zmieni zakres rachunkowości?

2. Czy rzeczywiście uproszczenia w sprawozdawczości finansowej w jednostkach mikro i małych spowodują tak istotne, jak się przewiduje, obniżenie kosztów prowadzenia rachunkowości?

3. Jaka jest przydatność i użyteczność decyzyjna sprawozdań jednostek mikro i małych dla ich odbiorców zewnętrznych i wewnętrznych?

## Literatura

Poniatowska L., 2014, *Sprawozdanie finansowe MŚP w regulacjach krajowego prawa rachunkowości – stan obecny i perspektywy zmian*, [w:] Lelusz H., Burchart R. (red.), *Współczesne problemy rachunkowości w teorii i praktyce*, Wydawnictwo Uniwersytetu Warmińsko-Mazurskiego w Olsztynie, Olsztyn, s. 283-294.

Projekt ustawy o zmianie ustawy o rachunkowości oraz niektórych ustaw w zakresie jednostek innych niż jednostki mikro z dnia 30 września 2014 r.

Sawicki K., 2014, *Podstawowe kierunki zmian w sprawozdaniach finansowych mikroprzedsiębiorstw według nowej dyrektywy unii Europejskiej*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 827, *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, nr 69, Szczecin, s. 231-242.

Ustawa z dnia 11 lipca 2014 r. o zmianie ustawy o rachunkowości, DzU 2014, poz. 1100, <http://legislacja.rcl.gov.pl/docs//2/246200/246208/246209/dokument129475.pdf>.

Uzasadnienie nowelizacji ustawy o zmianie ustawy o rachunkowości i niektórych ustaw, 2014, <http://legislacja.rcl.gov.pl/docs//2/246200/246208/246209/dokument129477.pdf>.