



Ewa Chorowska-Kasperlik

Uniwersytet Ekonomiczny w Katowicach
Wydział Finansów i Ubezpieczeń
Katedra Rachunkowości Międzynarodowej
e.chorowska@ue.katowice.pl

SPRAWOZDAWCZOŚĆ FINANSOWA SPÓŁKI AKCYJNEJ MIKRO I JEJ BADANIE

Streszczenie: Regulacje w zakresie jednostek mikro – wprowadzone do ustawy o rachunkowości w 2014 r. – mogą stosować również spółki akcyjne spełniające kryteria determinujące status jednostki mikro. Przyjęte w rachunkowości rozwiązania dla jednostek mikro sprowadzają się do uproszczenia sprawozdawczości finansowej, w tym zasad wyceny. Sprawozdania finansowe spółek akcyjnych, które przyjęły reżim mikro, podlegają obowiązkowi badania przez biegłego rewidenta. Badanie powinno uwzględniać specyfikę sprawozdawczości jednostki mikro, a przeprowadzone w jego toku procedury mają zapewnić osiągnięcie celu badania.

Słowa kluczowe: jednostka mikro, uproszczone sprawozdanie finansowe.

Wprowadzenie

Od 5 września 2014 r. ustawa o rachunkowości zawiera definicję jednostek mikro¹. Pojęcie to zostało wprowadzone do polskiego prawa bilansowego w wyniku częściowej implementacji² Dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady 2013/34/UE³ [Winiarska, 2015, s. 228]. Dyrektywa 2013/34/UE uchyliła obo-

¹ Definicję jednostek mikro wprowadzono do ustawy o rachunkowości Ustawą z dnia 11 lipca 2014 r. o zmianie ustawy o rachunkowości. Dz.U. 2014, poz. 1100.

² Jaka wynika z uzasadnienia do rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o rachunkowości (opublikowanego na stronie: sejm.gov.pl, Druk nr 2245), która weszła w życie 5 września 2014 r., celem wprowadzonej zmiany była implementacja Dyrektywy 2013/34 w zakresie jednostek mikro.

³ 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

wiążące dotychczas dwie dyrektywy⁴ w rachunkowości, uznając jednocześnie znaczenie sektora małych i średnich firm w gospodarce Unii Europejskiej [Sze-wieczek, 2015, s. 270]. Od wielu lat toczy się bowiem dyskusja o potrzebie dostosowania zakresu sprawozdań finansowych do wielkości jednostki i jej znaczenia społecznego i gospodarczego. Jednocześnie podnosi się, że zakres uproszczeń nie powinien się negatywnie odbić na interesariuszach sprawozdań finansowych, przy czym ich potrzeby informacyjne są proporcjonalne do wielkości i charakteru działalności jednostki [Nowak, 2014, s. 403]. Wprowadzone do ustawy o rachunkowości uproszczenia dla jednostek mikro i małych⁵ wychodzą naprzeciw oczekiwaniom praktyki gospodarczej podnoszącej konieczność stosowania zasady proporcjonalności przy określaniu zakresu sprawozdawczości finansowej. Dotychczasowe regulacje ustawy o rachunkowości zawierały pewne uproszczenia, jednak nie były one kierowane do określonej kategorii jednostek [Kaczmarczyk, 2015a, s. 535]. Zgodnie z ustawą o rachunkowości jednostką mikro, po spełnieniu określonych kryteriów, może być również spółka akcyjna. W związku z wyborem statusu jednostki mikro spółka akcyjna sporządza uproszczone sprawozdanie finansowe. Sprawozdanie to podlega obowiązkowo badaniu przez biegłego rewidenta i nie ma przy tym znaczenia, że spółka akcyjna przyjęła reżim mikro. Celem artykułu jest określenie istoty uproszczeń w rachunkowości mikro spółki akcyjnej, jak również identyfikacja i analiza specyficznych aspektów badania uproszczonego sprawozdania finansowego. Zastosowane metody badawcze obejmują analizę regulacji prawnych, literatury przedmiotu oraz wnioskowanie.

1. Spółka akcyjna mikro w świetle ustawy o rachunkowości

Celem zdefiniowania kategorii jednostek mikro w ustawie o rachunkowości było stworzenie podstaw prawnych umożliwiających jednostkom działającym w niewielkim zakresie stosowanie uproszczeń w rachunkowości. Spółka akcyjna

i Rady 2006/43/WE oraz uchylająca dyrektywy Rady 78/660/EWG i 83/349/EWG. Dz. Urz. UE L 182 z 29.06.2013 r.

⁴ Dyrektywa Rady 78/660/EWG w sprawie rocznych sprawozdań finansowych niektórych rodzajów spółek z dnia 25 lipca 1978 r. Dz.U. L 122 z 14.08.1978 r. i Dyrektywa Rady 83/349/EWG w sprawie skonsolidowanych sprawozdań finansowych z dnia 13 czerwca 1983 r. Dz.U. L 193 z 18.07.1983 r.

⁵ Definicję jednostek małych wprowadzono do ustawy o rachunkowości Ustawą z dnia 23 lipca 2015 r. o zmianie ustawy o rachunkowości oraz niektórych innych ustaw. Dz.U. 2015, poz. 1333. Nowelizacja wprowadziła przede wszystkim uproszczenia dla jednostek małych (w związku z implementacją postanowień dyrektywy UE 2013/34/UE). Wprowadzono jednak również zmiany dotyczące innych podmiotów stosujących ustawę o rachunkowości.

może przyjąć status jednostki mikro, jeżeli w roku obrotowym, za który sporządzane jest sprawozdanie finansowe, oraz w roku poprzedzającym ten rok obrotowy, a w przypadku jednostki rozpoczynającej działalność w roku obrotowym, w którym rozpoczęła działalność, nie przekroczyła co najmniej dwóch z następujących trzech wielkości:

- a) 1 500 000 zł – w przypadku sumy aktywów bilansu na koniec roku obrotowego,
- b) 3 000 000 zł – w przypadku przychodów netto ze sprzedaży towarów i produktów za rok obrotowy,
- c) 10 osób – w przypadku średniorocznego zatrudnienia w przeliczeniu na pełne etaty⁶.

Ponadto jeżeli w roku, za który jest sporządzane sprawozdanie finansowe albo w roku poprzednim spółka akcyjna przekroczy dwie z podanych wyżej wielkości, ale za poprzedni rok sprawozdanie finansowe było sporządzone z wykorzystaniem uproszczeń dla jednostek mikro – spółka nadal zachowuje status jednostki mikro⁷. Zaznaczyć należy, że spełnienie kryteriów ilościowych dla uznania spółki akcyjnej za jednostkę mikro nie jest wystarczające. Przyjęcie statusu mikro wymaga bowiem podjęcia uchwały przez organ zatwierdzający sprawozdanie finansowe spółki, czyli walne zgromadzenie akcjonariuszy⁸. Decyzja ta skutkuje sporządzeniem uproszczonych sprawozdań finansowych o ograniczonym zakresie informacyjnym [www 1], jak również koniecznością wyceny aktywów i pasywów wg wartości historycznych. Co ważne, ustawa o rachunkowości wyłącza z kategorii jednostek mikro 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 ww. działalności⁹.

Spółki akcyjne to niejedynie jednostki objęte dyspozycją przepisów o jednostkach mikro. Nie wchodząc w szczegółową analizę zawartą w ustawie o rachunkowości definicji jednostek mikro¹⁰ należy stwierdzić, że zostały one podzielone na jednostki, które są przedsiębiorcami i jednostki, które działalności gospodarczej nie prowadzą [Trzpięta, 2014]. Poza tym definicja ta nie jest zbieżna z definicją mikroprzedsiębiorców określoną w ustawie o swobodzie

⁶ Art. 3 ust. 1a pkt 1 Ustawy z dnia 29.09.1994 r. o rachunkowości. Dz.U. 2013, poz. 330 ze zm.

⁷ Wynika to z art. 3 ust. 1b ustawy o rachunkowości doprecyzowującego regulacje w zakresie uznania niektórych jednostek za jednostki mikro.

⁸ Prawdopodobnie ze względu na konsekwencje takiej decyzji ustawodawca upoważnił do jej podjęcia organ zatwierdzający sprawozdanie finansowe, a nie kierownika jednostki.

⁹ Pełny katalog wyłączeń z kategorii jednostek mikro zawiera art. 3 ust. 1e ustawy o rachunkowości.

¹⁰ Jednostki mikro zostały zdefiniowane w art. 3 ust. 1a oraz ust. 1b ustawy o rachunkowości.

działalności gospodarczej¹¹ i jest znacznie bardziej skomplikowana [Osikowicz, 2015, s. 162].

Spółki akcyjne spełniające kryteria jednostek mikro, które jednocześnie przyjęły reżim mikro, mogą skorzystać z uproszczeń przewidzianych dla takich jednostek w ustawie o rachunkowości. Nie stoi temu na przeszkodzie fakt, że sprawozdania finansowe tych spółek (z wyjątkiem będących na dzień bilansowy w organizacji) objęte są obowiązkiem badania przez biegłego rewidenta¹².

2. Zakres uproszczeń w rachunkowości mikrospółki akcyjnej

Uproszczenia w rachunkowości spółki akcyjnej mikro dotyczą w zasadniczej części jej sprawozdawczości, ale w pewnym zakresie również zasad wyceny. Nie jest obowiązkowe stosowanie wszystkich przeznaczonych dla jednostek mikro uproszczeń, z wyjątkiem uproszczenia polegającego na zakazie wyceny aktywów i pasywów wg wartości godziwej i skorygowanej ceny nabycia. Zakres uproszczeń w rachunkowości dla jednostek mikro prezentuje tabela 1.

Tabela 1. Uproszczenia w rachunkowości dla jednostek mikro

Lp.	Istota uproszczenia
1	Możliwość rezygnacji z zachowania zasady ostrożności (dotyczy to wyłącznie jednostek mikro nieprowadzących działalności gospodarczej)
2	Jednostka mikro nie wycenia aktywów i pasywów wg wartości godziwej i skorygowanej ceny nabycia, tylko w wartościach historycznych
3	Uproszczony bilans
4	Uproszczony rachunek zysków i strat
5	Możliwość niesporządzania informacji dodatkowej pod warunkiem przedstawienia informacji uzupełniających do bilansu
6	Możliwość niesporządzania zestawienia zmian w kapitale (funduszu) własnym
7	Możliwość niesporządzania rachunku przepływów pieniężnych
8	Jednostka mikro zobowiązana do sporządzania sprawozdania z działalności jednostki może nie sporządzać tego sprawozdania, pod warunkiem że w informacji dodatkowej lub informacji uzupełniającej do bilansu przedstawi informacje dotyczące nabycia udziałów (akcji) własnych
9	Ustalona w rachunku zysków i strat różnica pomiędzy przychodami a kosztami jednostki mikro, o której mowa w art. 3 ust. 1a pkt 2 ustawy o rachunkowości (np. stowarzyszenie, związki zawodowe, organizacje pracodawców itd. nieprowadzące działalności gospodarczej), zwiększa – po zatwierdzeniu rocznego sprawozdania finansowego – odpowiednio przychody lub koszty w następnym roku obrotowym; różnica dodatnia może być zaliczona na zwiększenie kapitału (funduszu) podstawowego

Źródło: Opracowanie własne na podstawie: art. 7 ust. 2a, art. 28a, art. 46 ust. 5 pkt 4, art. 47 ust. 4 pkt 4, art. 48 ust. 3, art. 48a ust. 3, art. 48b ust. 4, art. 49 ust. 4, art. 47 ust. 3a ustawy o rachunkowości.

¹¹ Zgodnie z art. 104 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej za mikroprzedsiębiorcę uważa się przedsiębiorcę, który co najmniej w jednym z dwóch ostatnich lat obrotowych: zatrudniał średniorocznie mniej niż 10 pracowników oraz osiągnął roczny obrót netto ze sprzedaży towarów, wyrobów i usług oraz operacji finansowych nieprzekraczający równowartości w złotych 2 mln euro, lub sumy aktywów jego bilansu sporządzonego na koniec jednego z tych lat nie przekroczyły równowartości w złotych 2 mln euro.

¹² Obowiązek badania sprawozdania finansowego spółki akcyjnej wynika z art. 64 ust. 1 pkt 3 ustawy o rachunkowości.

Uproszczeniem przewidzianym dla jednostek mikro jest możliwość rezygnacji ze stosowania zasady ostrożnej wyceny¹³, ale dotyczy to wyłącznie jednostek nieprowadzących działalności gospodarczej. Zatem spółka akcyjna będąca jednostką mikro z tego uproszczenia skorzystać nie może, jest zobowiązana do stosowania zasady ostrożności, co powinno zapewnić rzetelną prezentację jej sytuacji majątkowej i finansowej. Kolejne uproszczenie ma charakter obligatoryjny i polega na zakazie wyceny aktywów i pasywów wg skomplikowanej w sposobie ustalania wartości godziwej i skorygowanej ceny nabycia. W związku z tym jednostka mikro stosuje do wyceny wyłącznie ceny historyczne¹⁴. Zaletą takiego rozwiązania jest niewątpliwie prostota ustalenia tych cen, z drugiej strony jednak nie odzwierciedlają one aktualnej wartości posiadanych aktywów i pasywów. Uproszczenie to jest szczególnie istotne dla spółek akcyjnych, ponieważ oznacza zwolnienie z obowiązku stosowania przepisów rozporządzenia o instrumentach finansowych [Rozporządzenie w sprawie szczegółowych zasad uznawania, metod wyceny...], pomimo że sprawozdanie finansowe spółki akcyjnej mikro nadal podlega obowiązkowi badania przez biegłego rewidenta. Wprowadzenie zakazu wyceny w wartości godziwej i skorygowanej cenie nabycia powinno się przyczynić do obniżenia kosztów przygotowania sprawozdania finansowego oraz kosztów bieżącego prowadzenia rachunkowości [www 2].

Zasadnicze uproszczenia dla jednostek mikro dotyczą obowiązkowych elementów sprawozdania finansowego. Minimalny zakres bilansu spółki akcyjnej mikro przedstawia tabela 2.

Tabela 2. Minimalny zakres bilansu spółki akcyjnej mikro

A. Aktywa trwałe, w tym: – środki trwałe	A. Kapitał (fundusz) własny, w tym: – kapitał (fundusz) podstawowy
B. Aktywa obrotowe, w tym: – zapasy – należności krótkoterminowe	B. Zobowiązania i rezerwy na zobowiązania, w tym: – rezerwy na zobowiązania – zobowiązania z tytułu kredytów i pożyczek
C. Należne wpłaty na kapitał (fundusz) podstawowy	
D. Udziały (akcje) własne	
Aktywa razem	Pasywa razem

Źródło: Opracowanie własne na podstawie załącznika nr 4 do ustawy o rachunkowości.

¹³ Zasada ostrożności polega na urealnieniu wartości aktywów poprzez aktualizację ich wartości do stanu zapewniającego korzyści ekonomiczne w przyszłości oraz tworzeniu rezerw na znane jednostce ryzyko, grożące straty lub skutki innych zdarzeń.

¹⁴ Oznacza to, że spółka akcyjna mikro jest zobowiązana wyceniać aktywa tylko w wartościach historycznych, tj. w cenie nabycia, koszcie wytworzenia oraz w kwocie wymaganej zapłaty, zobowiązania zaś wyłącznie w kwocie wymagającej zapłaty.

Nie ulega wątpliwości, że zakres informacji prezentowanych w bilansie dla mikrojednostki jest bardzo ograniczony, co wpływa na możliwości jego analizy. Przykładowo w aktywach trwałych nie wyodrębnia się m.in. wartości niematerialnych i prawnych, należności, inwestycji długoterminowych. Z kolei w aktywach obrotowych brak informacji o inwestycjach krótkoterminowych i krótkoterminowych rozliczeniach międzyokresowych. Nastąpiła zmiana prezentacji należnych wpłat na kapitał podstawowy oraz udziałów (akcji) własnych¹⁵, ale nie dotyczy ona wyłącznie jednostek mikro, ponieważ od 1 stycznia 2016 r. ma zastosowanie do bilansów sporządzanych przez wszystkie jednostki¹⁶. Prezentacja informacji w obszarze kapitału własnego nie przewiduje wyodrębnienia wartości kapitału zapasowego, kapitałów rezerwowych, a nawet wyniku roku bieżącego. Również informacje na temat rezerw i zobowiązań w uproszczonym bilansie są bardzo ograniczone.

Kolejnym uproszczonym sprawozdaniem jednostki mikro jest rachunek zysków i strat. Może on być sporządzony wyłącznie w wersji porównawczej¹⁷, co przedstawia tabela 3. Rachunek zysków i strat dla jednostek mikro charakteryzuje się wysokim stopniem agregacji informacji o przychodach i kosztach, co z pewnością ułatwia jego sporządzenie. Zdaniem Nowaka [2015a] takie grupowanie przychodów (wg różnych źródeł) i kosztów (wg głównych pozycji) jest wystarczające do oceny ich poziomu i struktury, ponadto umożliwia ocenę efektywności działalności jednostki mikro i ustalenie rentowności zarówno na poziomie działalności podstawowej, jak również rentowności brutto i netto.

Tabela 3. Rachunek zysków i strat jednostki mikro prowadzącej działalność gospodarczą

Pozycja rachunku zysków i start	Uwagi do zakresu pozycji rachunku zysków i start
1	2
A. Przychody podstawowej działalności operacyjnej i zrównane z nimi, w tym zmiana stanu produktów (zwiększenie – wartość dodatnia, zmniejszenie – wartość ujemna)	Brak wyodrębnienia przychodów ze sprzedaży produktów, towarów i materiałów.

¹⁵ Należne wpłaty na kapitał podstawowy oraz udziały/akcje własne nie są wykazywane jak dotychczas w pasywach ze znakiem ujemnym, ale w aktywach jako wielkości dodatnie.

¹⁶ Zmiany te, wprowadzone Ustawą z dnia 23.07.2015 r. o zmianie ustawy o rachunkowości oraz niektórych innych ustaw. Dz.U. 2015, poz. 1333. Co do zasady zmiana ta ma zastosowanie po raz pierwszy do sprawozdań finansowych sporządzonych za rok obrotowy rozpoczynający się 1 stycznia 2016 r. (tj. za rok obrotowy 2016). Jednakże przepisy te mogą mieć zastosowanie już do sprawozdań finansowych za rok obrotowy kończący się po dniu wejścia w życie zmian, tj. za rok obrotowy 2015.

¹⁷ Brak kalkulacyjnego wariantu rachunku zysków i strat dla jednostek mikro nie oznacza, że jedynym dopuszczalnym wariantem ewidencji kosztów działalności operacyjnej w tych jednostkach jest ewidencja na kontach zespołu czwartego. Jeśli jednostka mikro prowadzi działalność produkcyjną lub usługową i potrzebuje informacji o kosztach wytworzenia poszczególnych produktów, kosztach sprzedaży, zarządu – wówczas koszty powinny być ujmowane także w układzie kalkulacyjnym (funkcjonalnym).

cd. tabeli 3

1	2
B. Koszty podstawowej działalności operacyjnej: I Amortyzacja, II Zużycie materiałów i energii, III Wynagrodzenia, ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia, IV Pozostałe koszty	Koszty usług obcych oraz podatków i opłat zostały włączone do grupy IV Pozostałe koszty rodzajowe. W grupie III połączono koszty wynagrodzeń, ubezpieczeń społecznych i innych świadczeń na rzecz pracowników.
C. Pozostałe przychody i zyski, w tym aktualizacja wartości aktywów	Pozostałe przychody operacyjne połączono z przychodami finansowymi. Wyodrębniono jedynie wartość aktualizacji aktywów. Prezentuje się tu również przychody związane ze zdarzeniami losowymi.
D. Pozostałe koszty i straty, w tym aktualizacja wartości aktywów	Pozostałe koszty operacyjne połączono z kosztami finansowymi. Wyodrębniono jedynie wartość aktualizacji aktywów. Prezentuje się tu również koszty związane ze zdarzeniami losowymi.
E. Podatek dochodowy	Obliczany na zasadach ogólnych, zgodnie z ustawami o podatkach dochodowych.
F. Zysk/strata netto (A-B+C-D-E)	Obliczony jako różnica między przychodami i kosztami, pomniejszony o podatek dochodowy.

Źródło: Opracowanie własne na podstawie załącznika nr 4 do ustawy o rachunkowości.

Dalsze uproszczenia dla spółki akcyjnej mikro dotyczą możliwości niesporządzania informacji dodatkowej pod warunkiem, że w informacjach uzupełniających do bilansu zostaną ujawnione informacje określone w załączniku nr 4 do ustawy, tj.: kwota wszelkich zobowiązań finansowych¹⁸, kwota zaliczek i kredytów udzielonych członkom organów administrujących, zarządzających i nadzorujących¹⁹, informacja o akcjach własnych²⁰. Zamieszczenie informacji o akcjach własnych zwalnia również z obowiązku sporządzenia sprawozdania z działalności. Ponadto dla spółki akcyjnej, która przyjęła reżim mikro, istotne są uproszczenia polegające na możliwości odstąpienia od sporządzania zestawienia zmian w kapitale (funduszu) własnym oraz rachunku przepływów pieniężnych, pomimo że jej sprawozdanie finansowe podlega obowiązkowemu badaniu.

Przyjęcie reżimu mikro przez spółkę akcyjną rodzi na gruncie ustawy o rachunkowości określone konsekwencje. Oznacza bowiem obowiązek wyceny aktywów i pasywów wyłącznie w cenach historycznych, a w odniesieniu do sprawozdawczości – minimalny zakres informacyjny, który jednak może być

¹⁸ W tym z tytułu dłużnych instrumentów finansowych, gwarancji i poręczeń lub zobowiązań warunkowych nieuwzględnionych w bilansie, ze wskazaniem charakteru i formy wierzytelności zabezpieczonych rzeczowo; wszelkie zobowiązania dotyczące emerytur oraz jednostek powiązanych lub stowarzyszonych są ujawniane odrębnie.

¹⁹ Ze wskazaniem oprocentowania, głównych warunków 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.

²⁰ W zakresie udziałów (akcji) własnych należy wykazać m.in.: przyczynę ich nabycia, liczbę i wartość nominalną nabytych oraz zbytych w roku obrotowym udziałów (akcji).

rozszerzony, stosownie do potrzeb jednostki. Mikrospółka akcyjna może więc sporządzić – pomimo braku takiego obowiązku – zestawienie zmian w kapitale własnym, rachunek przepływów czy informację dodatkową. Nadto należy dodać, że nowelizacja ustawy o rachunkowości z 2015 r.²¹ wprowadziła kolejne uproszczenia, z których mogą skorzystać m.in. mikrospółki akcyjne²². Uproszczenia te dotyczą możliwości kwalifikacji umów leasingu zgodnie z przepisami podatkowymi²³, nieustalania rezerw i aktywów na odroczony podatek dochodowy²⁴. Natomiast z wprowadzonego w 2015 r. uproszczenia polegającego na możliwości niestosowania rozporządzenia o instrumentach finansowych²⁵ jednostki mikro zostały wyłączone, ponieważ już dotyczące ich regulacje z 2014 r. zakazywały stosowania wyceny w wartości godziwej i skorygowanej cenie nabycia. Należy podkreślić, że decyzja o stosowaniu uproszczeń dla jednostek mikro powinna znaleźć odzwierciedlenie w odpowiednio zmienionej polityce rachunkowości jednostki.

Podsumowując, uproszczenia sprawozdawczości mikrospółki akcyjnej dotyczą znaczącej agregacji prezentowanych danych, nie zaś ich treści (zawartości). Wycena aktywów i pasywów oparta jest na prostych do ustalenia cenach historycznych. Pomimo że sprawozdanie finansowe takiej spółki podlega obowiązkowo badaniu przez biegłego rewidenta, może ona skorzystać z dodatkowych uproszczeń i nie ustalać rezerw/aktywów na podatek odroczony ani kwalifikować umów leasingowych zgodnie z ustawą o rachunkowości. Nie zmieniły się wymogi dotyczące bieżącej ewidencji, dokumentacji, inwentaryzacji, co oznacza, że pozostałe obowiązki wynikające z ustawy o rachunkowości mikrospółka akcyjna musi wykonywać tak jak dotychczas. Na tle przedstawionych informacji o zakresie uproszczeń dla jednostek mikro nasuwa się pytanie o użyteczność takich sprawozdań dla ich odbiorców. Lew [2014] uważa, że przyjęte rozwiązania, chociaż oczekiwane przez przedsiębiorców, którzy w rzeczywistości nie korzystają z informacji zawartych w sprawozdaniach, nie są optymalne, a przy-

²¹ Ustawa z dnia 23 lipca 2015 r. o zmianie ustawy o rachunkowości oraz niektórych innych ustaw. Dz.U. 2015, poz.1333.

²² Z uproszczeń mogą skorzystać jednostki, które za poprzedni rok obrotowy 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. Z uproszczeń nie mogą skorzystać m.in. jednostki działające na podstawie przepisów ustawy prawo bankowe, ustawy o obrocie papierami wartościowymi, działalności ubezpieczeniowej.

²³ Art. 3 ust. 6 ustawy o rachunkowości.

²⁴ Art. 37 ust. 10 i 11 ustawy o rachunkowości.

²⁵ Art. 28b ustawy o rachunkowości.

datność tak skonstruowanych sprawozdań dla celów zarządczych jest znikoma. Z kolei Kaczmarczyk [2015b, s. 253] podkreśla trudność w doborze uproszczeń w rachunkowości do skali działania podmiotu, akcentuje potrzebę znalezienia równowagi zapewniającej zachowanie wymogów jakościowych sprawozdawczości i redukcję nadmiernych obciążeń generujących koszty prowadzonej działalności. Również Nowak [2015b, s. 1007] widzi konieczność znalezienia kompromisu pomiędzy kosztami sporządzania sprawozdawczości a korzyściami osiąganymi z wykorzystania zawartych w niej informacji. Reasumując, wprowadzone uproszczenia spełniają postulat oczekiwanej przez przedsiębiorców proporcjonalności zakresu sprawozdawczości i skali działalności. Podobnie pozytywnie ocenić należy uproszczenia dla jednostek mikro w zakresie wyceny, kwalifikacji umów leasingu i odroczonego podatku dochodowego.

3. Specyfika badania sprawozdania finansowego spółki akcyjnej mikro

Celem badania sprawozdania finansowego jest wyrażenie przez biegłego rewidenta pisemnej opinii wraz z raportem o tym, czy sprawozdanie finansowe rzetelnie i jasno przedstawia sytuację majątkową i finansową oraz wynik finansowy jednostki zgodnie z mającymi zastosowanie przepisami ustawy i przyjętymi zasadami (polityką) rachunkowości²⁶. Należy podkreślić, że wprowadzenie kategorii jednostki mikro nie wpłynęło na zakres opinii i raportu²⁷ biegłego rewidenta. Zakres ten nie został w żaden sposób zawężony w odniesieniu do badania sprawozdania finansowego jednostki mikro. Jeśli spółka akcyjna przyjmie reżim mikro i zastosuje wszystkie dozwolone uproszczenia, wówczas podlegające badaniu sprawozdanie finansowe będzie obejmować bilans wraz z informacjami uzupełniającymi i rachunek zysków i strat. Powstaje pytanie, jak w związku z uproszczeniami w rachunkowości przeprowadzić badanie sprawozdania takiej jednostki, na co szczególnie zwrócić uwagę. Zakres wybranych, specyficznych zagadnień badania sprawozdania finansowego mikrospółki akcyjnej przedstawiono w tabeli 4.

²⁶ Cel badania sprawozdania finansowego zdefiniowano w art. 65 ust. 1 ustawy o rachunkowości.

²⁷ Zakres opinii i raportu o badanym sprawozdaniu finansowym zawarto w art. 65 ust. 2, 3, 4, 5 ustawy o rachunkowości.

Tabela 4. Wybrane obszary badania sprawozdania finansowego spółki akcyjnej mikro

1. Ustalenie poprawności wyboru reżimu mikro
2. Badanie zmian wprowadzonych w polityce (zasadach) rachunkowości w związku z reżimem mikro
3. Weryfikacja kompletności elementów sprawozdania finansowego w reżimie mikro
4. Badanie porównywalności danych prezentowanych w sprawozdaniu finansowym (zachowanie zasady ciągłości)
5. Badanie stwierdzeń prezentowanych w sprawozdaniu finansowym
6. Ocena sytuacji majątkowej i finansowej oraz wyniku finansowego

Źródło: Opracowanie własne.

W odniesieniu do sprawozdania finansowego mikrospółki akcyjnej jednym z pierwszych zagadnień badania będzie ustalenie, czy jednostka była uprawniona do wyboru reżimu mikro. Jest tu ważne nie tylko porównanie granicznych wielkości dla jednostek mikro z osiągniętymi przez spółkę w danym i poprzednim roku obrotowym, ale również stwierdzenie, czy i kiedy odpowiednią uchwałę w sprawie stosowania uproszczeń podjął organ zatwierdzający. Wprawdzie przepisy nie precyzują, do kiedy decyzja taka powinna być podjęta, ale zasadne jest przyjęcie, że powinno to nastąpić przed sporządzeniem sprawozdania finansowego²⁸ w reżimie mikro. Oznacza to, że np. w przypadku sprawozdania finansowego za 2015 r. uchwała powinna zostać podjęta najpóźniej do końca marca 2016 r.

Przyjęcie reżimu mikro przez spółkę akcyjną skutkuje zmianą zasad (polityki) rachunkowości w zakresie sprawozdawczości, w tym wyceny. Przedmiotem oceny będzie więc aktualizacja zasad rachunkowości spółki, w tym informacje na temat przyjętych uproszczeń. Zmiana zasad wywołana uzyskaniem (lub utratą) prawa do stosowania uproszczeń skutkuje koniecznością zapewnienia porównywalności danych sprawozdania finansowego roku poprzedzającego rok obrotowy, w którym dokonano zmian. Oznacza to potrzebę retrospektywnego przekształcenia danych porównawczych poprzez doprowadzenie ich do porównywalności, czyli wykazania również w układzie uproszczonym – gdy zmiana zasad wiąże się z uzyskaniem prawa do uproszczeń lub wg zasad ogólnych – gdy zmiana zasad polega na utracie prawa do stosowania uproszczeń. Przekształcenie danych porównawczych nie będzie polegać wyłącznie na odpowiedniej ich agregacji/dezagregacji, należy uwzględnić również zmienione zasady wyceny. Obrazuje to przykład w tabeli 5.

²⁸ Zgodnie z art. 52 ust. 1 ustawy o rachunkowości kierownik jednostki zapewnia sporządzenie rocznego sprawozdania finansowego nie później niż w ciągu 3 miesięcy od dnia bilansowego.

Tabela 5. Retrospektywne przekształcenie danych porównawczych w spółce akcyjnej sporządzającej sprawozdanie finansowe w reżimie mikro za 2015 r.

Spółka akcyjna spełnia warunki jednostki mikro. Organ zatwierdzający podjął uchwałę o stosowaniu uproszczeń. W związku z reżimem mikro spółka nie może stosować do wyceny skorygowanej ceny nabycia.
Spółka posiada kredyt bankowy, który za 31.12.2014 wyceniła w skorygowanej cenie nabycia. Wycena ta skutkowałą zwiększeniem kosztów finansowych oraz drugostronnie zobowiązań z tytułu kredytów o 2000 zł.
Na 31.12.2015 spółka wyceniła kredyt w kwocie wymagającej zapłaty oraz skorygowała wycenę bilansową kredytu na 31.12.2014. Korekta ta znajduje odzwierciedlenie w przekształconych danych porównawczych za 2014 r. w następujący sposób: a) w uproszczonym bilansie zmniejszeniem zobowiązań z tytułu kredytów i zwiększeniem kapitału własnego o 2000 zł, b) w uproszczonym rachunku zysków i strat zmniejszeniem pozostałych kosztów i zwiększeniem wyniku finansowego o 2000 zł.

Źródło: Opracowanie własne.

Kolejny aspekt badania dotyczy weryfikacji kompletności elementów uproszczonego sprawozdania finansowego, poprawności agregacji danych liczbowych do jego poszczególnych pozycji oraz ujawnienia wszystkich wymaganych informacji uzupełniających. Stwierdzenia zawarte w sprawozdaniu finansowym będą podlegać badaniu, ocenie i wnioskowaniu zgodnie z obowiązującymi standardami rewizji finansowej – tak jak w każdym innym badaniu sprawozdania finansowego.

Z kolei dokonując analizy sytuacji majątkowo-finansowej i wyniku finansowego spółki akcyjnej korzystającej z reżimu mikro należy uwzględnić, że w uproszczonym bilansie nastąpi zwiększenie sumy bilansowej w wyniku prezentacji w aktywach akcji własnych i należnych wpłat na kapitał podstawowy jako wielkości dodatnich. Wpłyne to na wskaźniki finansowe wykorzystujące sumę bilansową, np. wskaźnik rentowności aktywów oraz wskaźniki obliczane na podstawie kapitału własnego, np. wskaźnik zadłużenia kapitału własnego, wskaźnik rentowności kapitału własnego. Ocenę zmian w czasie tych wskaźników powinno poprzedzić odpowiednie przekształcenie danych porównawczych i obliczenie wskaźników na przekształconych danych. Brak podziału zobowiązań na długo- i krótkoterminowe utrudni analizę płynności finansowej, ocenę poziomu zadłużenia, uniemożliwi ustalenie wprost z bilansu kapitału pracującego. Brak pozycji środka pieniężne w bilansie utrudni określenie płynności natychmiastowej. Uproszczona budowa rachunku zysków i strat utrudni analizę rentowności, nie pozwoli wprost ustalić kosztów zewnętrznych źródeł finansowania. Oczywiście wszystkie potrzebne do analizy dane będą dostępne w ewidencji księgowej, jednak należy liczyć się z tym, że jednostki mogą znacznie uprościć plan kont i zredukować liczbę kont do niezbędnego minimum, jednocześnie rozbudowując analitykę stosownie do potrzeb informacyjnych. Plan kont powinien jednak odpowiadać przynajmniej minimalnemu zakresowi informacyjnemu wynikającemu ze struktury uproszczonego sprawozdania.

Można oczekiwać, że koszty badania uproszczonego sprawozdania finansowego mikrospółki akcyjnej będą niższe niż koszty badania takiej spółki nie stosującej uproszczeń, chociażby ze względu na brak konieczności rewizji takich elementów sprawozdania jak rachunek przepływów pieniężnych, zestawienie zmian w kapitale własnym, informacja dodatkowa czy dodatkowego sprawozdania z działalności. Otwartą pozostaje kwestia, jak dużo spółek akcyjnych spełniających kryteria mikro zdecyduje o przyjęciu statusu mikro do celów rachunkowości. Można oczekiwać, iż z uwagi na fakt, że często w spółkach takich ich akcjonariusze zasiadają w zarządach swoich spółek, decyzja o stosowaniu uproszczeń zostanie podjęta.

Podsumowanie

Spółka akcyjna, która spełnia kryteria jednostki mikro i przyjęła taki status, stosuje uproszczenia w rachunkowości. Niektóre z uproszczeń mają charakter obligatoryjny (zakaz wyceny w wartości godziwej i skorygowanej cenie nabycia, minimalny zakres bilansu, informacji uzupełniających i rachunku zysków i strat), inne fakultatywne (możliwość kwalifikacji leasingu zgodnie z prawem podatkowym, odstępnie od ustalania rezerw/aktywów na odroczonego podatku dochodowego). Uproszczone sprawozdanie finansowe spółki akcyjnej mikro podlega obowiązkowemu badaniu przez biegłego rewidenta. Procedury badania takiego sprawozdania muszą uwzględniać specyfikę sprawozdawczości jednostki mikro, jednocześnie zapewniając osiągnięcie celu badania.

Literatura

- Kaczmarczyk A. (2015a), *Sprawozdanie finansowe jako źródło informacji o jednostce mikro*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego”, nr 873, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia”, nr 77.
- Kaczmarczyk A. (2015b), *Sprawozdawczość finansowa jednostek mikro w aspekcie zasady wiernego i rzetelnego obrazu*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, nr 388, „Teoria rachunkowości, sprawozdawczość i analiza finansowa”.
- Lew G. (2014), *Walory informacyjne sprawozdania finansowego jednostek mikro*, „Humanities and Social Science”, Vol. XIX, No. 21(4), October-December.
- Nowak E. (2014), *Obowiązki w zakresie sprawozdawczości a wielkość jednostki gospodarczej*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, nr 344, „Rachunkowość a controlling”.

- Nowak E. (2015a), *Pojemność informacyjna rachunku zysków i strat mikrojednostek*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, nr 374, „Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza. Teoria i praktyka”.
- Nowak E. (2015b), *Sprawozdawczość finansowa mikrojednostek w świetle regulacji rachunkowości*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego”, nr 854, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia”, nr 73.
- Osikowicz M. (2015), *Rachunkowość jednostek mikro według ustawy o rachunkowości* [w:] B. Nita (red.) *Teoria rachunkowości, sprawozdawczość i analiza finansowa*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, nr 388.
- Rozporządzenie Ministra Finansów z 12 grudnia 2001 r. w sprawie szczegółowych zasad uznawania, metod wyceny, zakresu ujawniania i sposobu prezentacji instrumentów finansowych. Dz.U. 2011, nr 149, poz.1674 ze zm.
- Szewieczek A. (2015), *Uproszczenia w rachunkowości w zarządzaniu mikro i małymi podmiotami leczniczymi*, „Zeszyty Naukowe Politechniki Śląskiej”, seria „Organizacja i Zarządzanie”, z. 80.
- Trzpioła K. (2014), *Jednostki mikro wydadzą mniej na przygotowania sprawozdań finansowych*, „BDO Podatki i Rachunkowość”, nr 10(84).
- Winiarska K. (2015), *Regulacje rachunkowości jednostek mikro nieprowadzących działalności gospodarczej*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego”, nr 873, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia”, nr 77.
- [www 1] Moczyłowska W., *Dla kogo uproszczenia w sprawozdaniach już za 2014 rok?* <http://www.księgowiprzyszlosci.pl/bazawiedzy/id/405> (dostęp: 18.01.2016).
- [www 2] <http://bip.kprm.gov.pl/download/75/13238/RM-10-19-14.pdf> (dostęp: 21.01.2016).

THE FINANCIAL REPORTING OF THE MICRO PUBLIC LIMITED COMPANY AND THE AUDITING PROCESS

Summary: The regulations regarding micro entities – introduced to the Accounting Act in 2014 – can also be used by public limited companies, which are fulfilling the criteria for specifying the status of micro enterprises. Accepted accounting solutions for micro entities come down to simplify financial reporting process, including the valuation principles. The financial statements of public limited companies that have adopted the micro regime have to be audited by an statutory auditor. The auditing process should take into account the reporting specificities of the audited micro unit and the conducted auditing procedures should ensure that the object of auditing is accomplished.

Keywords: micro unit, simplified financial statement.