



Magdalena Głębocka

Uniwersytet Ekonomiczny w Katowicach
Kolegium Finansów
Katedra Rachunkowości
magdalena.glebocka@ue.katowice.pl

WPŁYW ZMIAN W PRAWIE BILANSOWYM NA ZAKRES POLITYKI RACHUNKOWOŚCI MIKRO I MAŁYCH PRZEDSIĘBIORSTW W OBSZARZE ŚRODKÓW TRWAŁYCH

Streszczenie: Występująca w prawie gospodarczym tendencja do wprowadzenia uproszczeń wywiera wpływ na rozwiązania stosowane w rachunkowości. Środki trwałe stanowią zasoby o istotnej wartości i znaczeniu z punktu widzenia działalności jednostki. Wybór metody wyceny początkowej i bilansowej środków trwałych wpływa na wizerunek firmy zawarty w sprawozdaniu finansowym.

Celem artykułu uczyniono przedstawienie zmian w polskim prawie bilansowym oraz ich oddziaływanie na zakres polityki rachunkowości w obszarze środków trwałych. Wprowadzone zmiany umożliwiają jednostce opracowanie polityki rachunkowości zgodnie z jej celami gospodarczymi i adekwatnie do wagi informacji finansowych zawartych w sprawozdaniach finansowych. Zastosowane w opracowaniu metody badawcze to analiza regulacji prawnych z obszaru prawa bilansowego i podatkowego oraz badania literaturowe.

Słowa kluczowe: środki trwałe, polityka rachunkowości, metody wyceny, mikro i małe przedsiębiorstwa.

JEL Classification: M40, M41, M48.

Wprowadzenie

Sprawozdania finansowe stanowi główne źródło informacji o efektach ekonomicznych działalności gospodarczej jednostki. O użyteczności tych raportów przesądza ich jakość, zgodność ze stanem rzeczywistym. Ich znaczenie wynika z faktu, że dla ich odbiorców są one często głównym i jedynym źródłem informacji, na podstawie których podejmują oni decyzje o dostarczeniu jednostce zasobów. Zgodnie z Uchwałą nr 1/2018 Komitetu Standardów Rachunkowości

z dnia 9 stycznia 2018 r. w sprawie przyjęcia Stanowiska Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie zasady rzetelnego i jasnego [Uchwała nr 1/2018 Komitetu Standardów Rachunkowości, 2018, pkt. 5] celem sprawozdań finansowych jest dostarczenie ich odbiorcom użytecznych informacji liczbowych i słownych na temat sytuacji i działalności jednostki, głównie o charakterze finansowym. Umożliwia to likwidację luki informacyjnej istniejącej pomiędzy zarządem a właścicielami – ponoszącymi co prawda zasadnicze ryzyko inwestowania, lecz skazanymi na informacje udostępniane przez zarząd [Gierusz, 2017, s. 40]. Informacje o zasobach i efektach działalności jednostki pozwalają z jednej strony ocenić perspektywę jej dalszego rozwoju, rentowność kapitału w nią zainwestowanego, a z drugiej – stanowią podstawę do rozliczenia osób nią zarządzających.

Celem artykułu jest ukazanie istotnych zmian w krajowym prawie o rachunkowości oraz ich wpływu na rozwiązania polityki rachunkowości w obszarze środków trwałych.

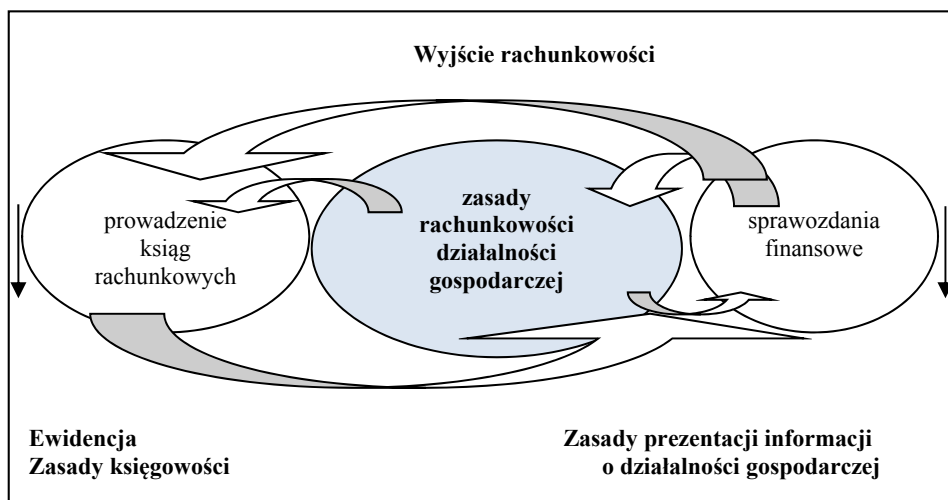
1. Istota i cel polityki rachunkowości

Użyteczność sprawozdań finansowych uzależniona jest od posiadania fundamentalnych cech, takich jak przydatność i wierność prezentacji. Adresat sprawozdania przyjmuje założenie, że dane w nim zawarte w sposób prawdziwy i rzetelny odzwierciedlają sytuację majątkową, wyniki działalności i zmiany sytuacji finansowej. Sprawozdanie finansowe jest równocześnie efektem finalnym procesu przetwarzania danych przez system informacji ekonomicznej, jakim jest rachunkowość (rys. 1). System ten zaprojektowany jest przez człowieka, który opisując rzeczywistość, korzysta z własnych ocen, osądów.

Realizację zasady wiernego i rzetelnego obrazu zabezpieczają szczegółowe zasady:

- wyceny pozycji bilansowych i pomiaru wyniku finansowego łącznie z definicjami, klasyfikacją oraz podstawą ustalania wartości stosowanych kategorii finansowych,
- sporządzania i badania sprawozdań finansowych,
- prowadzenia ksiąg rachunkowych [Walińska, 2000, s. 244-246].

To właśnie wybrane rozwiązania szczegółowe tworzą politykę rachunkowości jednostki i mają zagwarantować jak najwierniejsze odzwierciedlenie jej rzeczywistości gospodarczej i zapewnić odpowiednią jakość sprawozdania finansowego [Kuzior, Poniatowska, Wszelaki, 2018, s. 45-46].



Rys. 1. Elementy systemu rachunkowości jednostki – współczesne podejście

Źródło: Walińska [2009, s. 54].

Pojęcie polityki rachunkowości¹ znajduje swoje umocowanie normatywne w Ustawie z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości [Ustawa o rachunkowości, 2019] oraz w:

- aktach do niej wykonawczych,
- Krajowych Standardach Rachunkowości,
- Międzynarodowych Standardach Sprawozdawczości Finansowej i Międzynarodowych Standardach Rachunkowości (MSSF/MSR).

Przepisy Ustawy o rachunkowości określają makro- i mikropolitykę rachunkowości. Mikropolityka stanowi element rachunkowości jednostki i obejmuje prawa:

- wyboru jednego z rozwiązań szczegółowych dopuszczonych prawem o rachunkowości,
- stworzenia indywidualnego sposobu opisu i pomiaru zdarzenia (procesu) gospodarczego.

¹ Polityka rachunkowości oznacza wybrane i stosowane przez jednostkę rozwiązania dopuszczone Ustawą o rachunkowości, w tym także określone w MSR, zapewniające wymaganą jakość sprawozdań finansowych. W art. 3, ust. 1, pkt. 11 Ustawy o rachunkowości [2019] skupiono się na formalnoprawnym wymiarze polityki rachunkowości. Znajduje to potwierdzenie w pkt 3.1. KSR nr 7 „Zmiany zasad (polityki) rachunkowości, wartości szacunkowych, poprawianie błędów, zdarzenia następujące po dniu bilansowym – ujęcie i prezentacja” [Uchwała nr 6/12 Komitetu Standardów Rachunkowości, 2012], zgodnie z którym przyjęte zasady rachunkowości wynikają z przepisów o rachunkowości, wymagających bezwzględnego zastosowania oraz z rozwiązań wybranych przez jednostkę spośród dopuszczonych do stosowania przez przepisy o rachunkowości.

Realizacja głównego celu polityki rachunkowości, jakim jest zapewnienie odpowiedniej jakości sprawozdań finansowych, wymaga uwzględnienia wielu czynników, które nadają jej zindywidualizowany charakter². Zalicza się do nich:

- formę organizacyjno-prawną jednostki i jej obowiązki w zakresie prowadzenia rachunkowości,
- prawne podstawy i rozmiar prowadzonej działalności,
- formę prowadzenia rachunkowości,
- obowiązki sprawozdawcze,
- obecność na zorganizowanym rynku publicznym Unii Europejskiej [Brzezina, 1995, s. 32].

Należy podkreślić, że opracowując politykę rachunkowości, należy mieć na uwadze zasadę ciągłości [Ustawa o rachunkowości, 2019, art. 5, ust. 1]. W konsekwencji wybór określonego rozwiązania szczegółowego powinien być poprzedzony oceną czasu oraz spektrum jego oddziaływania na elementy sprawozdania finansowego. Zwłaszcza w przypadku środków trwałych wnikliwa analiza tych dwóch czynników jest niezwykle istotna.

2. Zakres podmiotowy prawa o rachunkowości a rozwiązania mikropolityki rachunkowości

Obowiązek opracowania polityki rachunkowości ciąży na jednostkach prowadzących rachunkowość na mocy art. 2 Ustawy o rachunkowości [2019]. Zakres praw wyboru przysługujących jednostce i szczegółowe rozwiązania przyjęte w polityce rachunkowości są silnie skorelowane ze specyfiką jednostki, w tym z możliwością przyporządkowania jej [Ustawa o rachunkowości, 2019, art. 3] do grupy mikro, małych czy też pozostałych jednostek.

Zakwalifikowanie jednostki do określonej grupy podmiotów określa formalne możliwości wyboru zasad rachunkowości. Wskazane w Ustawie o rachunkowości³ jednostki mają prawo do zastosowania takich uproszczeń jak:

² Parametry te rzutują na wybór szczegółowych zasad rachunkowości na trzech płaszczyznach: koncepcyjnej, technicznej i kontrolnej [Kalita, Żukowska, 2012, s. 41].

³ Są to jednostki z wyjątkiem tych wskazanych w art. 3, ust. 1e, pkt 1-6 Ustawy o rachunkowości [2019], które za poprzedni rok obrotowy nie przekroczyły co najmniej dwóch z następujących trzech wielkości:

- 1) 25 500 000 zł – w przypadku sumy aktywów bilansu na koniec roku obrotowego,
- 2) 51 000 000 zł – w przypadku przychodów netto ze sprzedaży towarów i produktów za rok obrotowy,
- 3) 50 osób – w przypadku średniorocznego zatrudnienia w przeliczeniu na pełne etaty.

- kwalifikowanie umów leasingu, o których mowa w ust. 4 Ustawy o rachunkowości według przepisów podatkowych [Ustawa o rachunkowości, 2019, art. 3, ust. 6],
 - odstąpienie od ustalania aktywów i rezerw na odroczony podatek dochodowy [Ustawa o rachunkowości, 2019, art. 3, ust. 6].
Dodatkowo jednostki mikro i małe mogą:
 - określając zasady amortyzacji (umorzenia) środków trwałych, wybrać rozwiązania wynikające z przepisów podatkowych [Ustawa o rachunkowości, 2019, art. 32, ust. 7],
 - odstąpić od zasady ostrożności [Ustawa o rachunkowości, 2019, art. 7, ust. 2b].
- Uproszczenia te wywierają istotny wpływ na jakość informacji sprawozdawczej.

Forma organizacyjno-prawna, rozmiar i profil prowadzonej działalności rzutują również na wybór rozwiązań w obszarze techniczno-kontrolnym rachunkowości. Mają one zapewnić rzetelność ksiąg rachunkowych, a w konsekwencji formalną prawidłowość sprawozdań, nie gwarantują jednak rzetelności wizerunku firmy prezentowanego w tych raportach. Rozwiązania techniczne określają również swobodę wyboru metod wyceny zasobów, ustalania wyniku finansowego, czyli warstwę koncepcyjną polityki rachunkowości, która stanowi jej istotę i determinuje prawdziwość obrazu jednostki ujętego w sprawozdaniu finansowym.

3. Kierunki zmian w prawie bilansowym a zasady tworzenia polityki rachunkowości w obszarze środków trwałych

Nowelizacja Ustawy o rachunkowości wraz z opublikowaniem Krajowego Standardu Rachunkowości nr 11 Środki trwałe [Uchwała nr 4/2017 Komitetu Standardów Rachunkowości, 2017] stanowiły podstawę do modyfikacji polityki rachunkowości jednostek i umożliwiły implementację przepisów prawa podatkowego w zakresie zasad uznawania środków trwałych oraz ich amortyzacji⁴.

Zaliczenie składnika majątku do środków trwałych uwarunkowane jest łącznym spełnieniem kryteriów, takich jak [Ustawa o rachunkowości, 2019, art. 3, ust. 1, kt. 15; Uchwała nr 4/2017 Komitetu Standardów Rachunkowości, 2017, pkt. 3.1-3.2]:

- posiadanie postaci rzeczowej lub uznanie za rzeczowe prawa majątkowe,

⁴ Szczegółowe regulacje w tym obszarze zawarto w art. 22a-22o i 23 Ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych [Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych, 2018] i art. 16a-16m Ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych [Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych, 2019].

- posiadanie okresu ekonomicznej użyteczności dłuższego niż rok,
- przeznaczenie do trwałego wykorzystania na potrzeby jednostki⁵,
- kompletność i zdatność do użytkowania.

Warunek kompletności jest spełniony, o ile środek trwały może realizować przypisane mu funkcje, co oznacza, że spełnia wszystkie warunki techniczne i prawne, a w szczególności zawiera wszystkie części składowe⁶. KSR 11 wprowadził pojęcie części składowych, dodatkowych i peryferyjnych. Środek trwały można uznać za kompletny mimo tego, że nie są do niego dołączone części dodatkowe lub części peryferyjne, które nie warunkują zdatności do użytkowania. Należy zaznaczyć, że obowiązkiem jednostki jest ustalenie w polityce rachunkowości dolnej granicy wartości części dodatkowych i peryferyjnych ujmowanych jako zwiększenie wartości księgowej brutto środka trwałego.

Środki trwałe stanowią kategorię zróżnicowaną pod względem okresu użytkowania czy też wartości jednostkowej. Prawo bilansowe nie określa również progu wartościowego zaliczenia składnika majątku do środków trwałych. Wskazuje jedynie, że poszczególne obiekty inwentarzowe (pojedyncze i zespolone) należy ująć w księgach rachunkowych jednostki w wartości początkowej⁷. Niemniej kierując się zasadą istotności, jednostka może stosować uproszczenia i nie zaliczać do środków trwałych składników o niskiej wartości początkowej [Uchwała nr 4/2017 Komitetu Standardów Rachunkowości, 2017, pkt 4.28; Ustawa o rachunkowości, 2019, art. 32, ust. 6]. Składniki majątku spełniające kryteria zaliczenia do środków trwałych o nieistotnej wartości początkowej mogą być:

- a) ujęte w środkach trwałych oraz:
- objęte zbiorczym obiektem inwentarzowym,
 - stanowić pojedyncze obiekty inwentarzowe amortyzowane jednorazowo pod datą przyjęcia do użytkowania,

⁵ W tym także do trwałego wykorzystania przez inne jednostki na podstawie umowy najmu, dzierżawy lub leasingu (i nie stanowią zgodnie z art. 3 ust. 4 Ustawy o rachunkowości [2019] umowy leasingu finansowego).

⁶ Części dodatkowe i części peryferyjne, odmiennie niż części składowe, mogą być dołączane do środka trwałego już po jego przyjęciu do użytkowania, odłączane od środka trwałego po przyjęciu go do użytkowania lub przełączane między różnymi środkami trwałymi.

⁷ Wartością początkową środka trwałego jest cena nabycia lub/i koszt wytworzenia, powiększone o koszty finansowania zewnętrznego [Ustawa o rachunkowości, 2019, art. 28, ust. 8], koszty przeprowadzenia likwidacji środka trwałego, o ile jego likwidacja warunkuje możliwość przeprowadzenia budowy. Do wartości początkowej środka trwałego nie wlicza się podatku od nieruchomości, w tym poniesionego po dniu rozpoczęcia budowy środka trwałego, kosztów rekultywacji terenu w przyszłości po zakończeniu jego eksploatacji.

b) jednorazowo odpisane w ciężar kosztów zużycia materiałów pod datą oddania do użytkowania⁸.

Wskazany zapis umożliwia przyjęcie za wartość nieistotną kwoty 10 000 zł wynikającej z przepisów podatkowych [Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych, 2019, art. 16f, ust. 3] i dokonywanie jednorazowych odpisów amortyzacyjnych bez względu na okres użytkowania środka trwałego.

Wyznaczenie okresu ekonomicznej użyteczności jest ważne nie tylko ze względu na możliwość zaliczenia składnika majątku do środków trwałych, ale wpływa na zasady jego amortyzowania. Określenie stawki⁹ i metody amortyzacji powinno wynikać ze sposobu i trybu osiągnięcia korzyści ekonomicznych ze składnika aktywów [Uchwała nr 4/2017 Komitetu Standardów Rachunkowości, 2017, pkt. 8.9]. W tym obszarze Ustawa o rachunkowości pozostawia jednostce swobodę wyboru, nakazuje jedynie ich okresową weryfikację¹⁰. Wśród metod amortyzacji środków trwałych wymieniono w KSR 11 [Uchwała nr 4/2017 Komitetu Standardów Rachunkowości, 2017, pkt. 8.10] metodę liniową, degresywną i naturalną. Dodatkowo wskazano również metodę degresywno-liniową stosowaną przez przepisy podatkowe [Uchwała nr 4/2017 Komitetu Standardów Rachunkowości, 2017, pkt 8.18, 8.22].

Moment rozpoczęcia naliczania amortyzacji jednostka określa w polityce rachunkowości. Odpisy amortyzacyjne mogą być ustalane od wartości księgowej brutto obiektu inwentarzowego¹¹, począwszy od miesiąca oddania środka trwałego do użytkowania lub w miesiącu następującym po nim. Zapis ten, wspólny z art. 32, ust. 1, pkt 7 Ustawy o rachunkowości [2019], zezwalającym jednostkom małym i mikro na amortyzowanie środków trwałych, według przepisów podatkowych oznacza ukierunkowanie sprawozdań finansowych na potrzeby rozliczeń podatkowych. Prawo podatkowe określając zasady amortyzacji środków trwałych, nie uwzględnia sposobu osiągnięcia korzyści ekonomicznych. Relacja przychód i koszt jemu współmierny ustalane są w sposób umowny przy zastosowaniu odgórnie wyznaczonych stawek amortyzacji podatkowej.

⁸ W takim przypadku nie podlegają ujęciu w środkach trwałych.

⁹ Jeżeli w skład środka trwałego wchodzi części składowe lub peryferyjne, ustalając okres użytkowania i stawki amortyzacji środka trwałego, jednostka może uwzględnić różnicowanie okresu ekonomicznej użyteczności poszczególnych części lub sposobu konsumowania korzyści ekonomicznych z nich wynikających.

¹⁰ Przyjęta metoda amortyzacji nie podlega zmianie.

¹¹ Wartość środka trwałego podlegająca amortyzacji to wartość księgowa brutto obiektu inwentarzowego, pomniejszona o odpisy z tytułu trwałej utraty wartości oraz o wartość istotnej pozostałości środka trwałego [Uchwała nr 4/2017 Komitetu Standardów Rachunkowości, 2017, pkt 3.6].

Dodatkowo podatnicy rozpoczynający działalność [Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych, 2019, art. 16k] oraz mali podatnicy¹² mogą dokonywać jednorazowo odpisów amortyzacyjnych od wartości początkowej środków trwałych zaliczonych do grupy 3-8 Klasyfikacji (z wyłączeniem samochodów osobowych) w roku podatkowym, w którym zostały one wprowadzone do ewidencji do kwoty nie wyższej niż równowartość 50 000 euro łącznej wartości tych odpisów w tym roku. Skorzystanie z takiego prawa zakłóca czytelność sprawozdania finansowego i zniekształca obraz efektywności gospodarowania tymi zasobami.

Analizowane zmiany w regulacjach Ustawy o rachunkowości i KSR 11 stanowią przyzwolenie na ingerencję prawa podatkowego w regulacje prawa bilansowego i to nie tylko w odniesieniu do jednostek mikro, małych i średnich¹³.

Należy podkreślić, że wycena w rachunkowości¹⁴ ma charakter ciągły i polega na okresowym pomiarze prawdopodobnych korzyści ekonomicznych [Hońko, 2013, s. 71]. Z punktu widzenia rzetelności wizerunku jednostki prezentowanego w sprawozdaniu finansowym istotne znaczenie posiada wycena bilansowa¹⁵. Na wartość bilansową środków trwałych wpływają ich ulepszenie, przyłączenie lub odłączenie części peryferyjnej oraz planowana utrata wartości wynikająca z jego użytkowania. Utrata wartości może wynikać również z niekorzystnych zmian w otoczeniu gospodarczym jednostki, nieprzewidywanych zmian w prawie, jak też być skutkiem błędnych decyzji inwestycyjnych. W konsekwencji jednostka może nie uzyskać korzyści ekonomicznych przewidywanych na etapie pozyskania środka trwałego. Warunkiem rzetelności prezentowanej informacji o wartości zasobów jest uwzględnienie tego faktu.

Należy zaznaczyć, że weryfikacji korzyści ekonomicznych, która ma nastąpić nie później niż na dzień bilansowy, przeprowadzana jest z zachowaniem ostrożności [Ustawa o rachunkowości, 2019, art. 7]. Natomiast jednostki mikro

¹² Małym podatnikiem podatku dochodowego jest jednostka, której wartość przychodu ze sprzedaży w poprzednim roku (razem z podatkiem VAT) nie przekroczyła równowartości 1,2 mln euro [Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych, 2019, art. 4a, pkt 10].

¹³ Zdaniem W. Gosa i S. Hońko można postawić hipotezę, że autonomia prawa bilansowego i podatkowego dla małych przedsiębiorców jest w znacznym stopniu fikcyjna [2013, s. 42].

¹⁴ Wycena polega na dokonaniu wartościowego pomiaru przedsiębiorstwa i jego składników majątkowych oraz efektów ekonomicznych podjętych decyzji o takim stopniu jakości, który zapewni odbiorcom tych informacji możliwość oceny efektów działań podjętych w przeszłości i wyboru najkorzystniejszego wariantu decyzji w przyszłości [Kamela-Sowińska, 2006, s. 22].

¹⁵ Jest to proces nadawania wartości poszczególnym składnikom majątku bilansu, czego skutkiem jest urealnienie wartości aktywów i zobowiązań [Gawron, 2015, s. 95].

oraz małe [Ustawa o rachunkowości, 2019, art. 7, ust. 2b] mogą¹⁶ zrezygnować z zachowania zasady ostrożności¹⁷. Wprowadzenie takiego uproszczenia stoi w opozycji do regulacji zawartych w art. 4, ust. 1 i art. 8, ust. 1 Ustawy o rachunkowości [2019], zgodnie z którymi kierownik jednostki określając politykę rachunkowości, powinien dążyć do zapewnienia prawidłowości i rzetelności informacji prezentowanych w sprawozdaniu finansowym z zachowaniem ostrożności.

Podsumowanie

Dobór zasad rachunkowości w obszarze środków trwałych przekłada się na obraz sytuacji ekonomicznej jednostki w sprawozdaniu finansowym. Wierność i rzetelność tego odwzorowania wynika z jakości polityki rachunkowości, stopnia, w jakim uwzględnia ona specyfikę jednostki. Co więcej, uznaniowość wielu regulacji i coraz większy wpływ szacunków na obraz jednostki powodują, że tenże wizerunek ten w dużym stopniu zależy nie od stanu faktycznego (z założeniem, że da się go w ogóle ustalić), ale od chęci osób go przedstawiających [Cieślak, 2011, s. 111].

Wprowadzone w prawie bilansowym zmiany w sposobie wyceny środków trwałych, w zasadach amortyzacji ukierunkowane są na rozwiązania wynikające z przepisów podatkowych. W odniesieniu do małych i mikro jednostek stanowi to pewne ułatwienie, umożliwia dostosowanie zasad prowadzenia ksiąg rachunkowych do wymogów prawa podatkowego i optymalizację obciążeń podatkowych. Jednak przyjęcie stawek podatkowych dla potrzeb sporządzania sprawozdania finansowego w przypadku, gdy okres ekonomicznej użyteczności różni się od podatkowego okresu amortyzowania, obniża jakość sprawozdań finansowych, ponieważ nie odzwierciedla wiernie treści ekonomicznej zachodzących w jednostce transakcji [Maruszevska, 2012, s. 182].

Należy się zastanowić nad użytecznością sprawozdań finansowych sporządzanych z uwzględnieniem regulacji podatkowych, uproszczeń i dodatkowo bez zachowania ostrożności. Jak zauważają T. Martyniuk i O. Martyniuk [2016, s. 152], brak odpowiednio szczegółowych danych w sprawozdaniu finansowym

¹⁶ Dotyczy to również jednostek wymienionych w art. 3, ust. 2 i ust. 3, pkt 1 i 2 Ustawy o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie [2003], które spełniają warunki określone w art. 3, ust. 1c, pkt 1 albo ust. 1d Ustawy o rachunkowości [2019].

¹⁷ Uproszczenia tego nie stosuje się do spółek kapitałowych, spółek komandytowo-akcyjnych i spółek jawnych lub komandytowych, których wszystkimi współnikami ponoszącymi nieograniczoną odpowiedzialność są spółki kapitałowe, spółki komandytowo-akcyjne lub spółki z innych państw o podobnej do tych spółek formie prawne [Ustawa o rachunkowości, 2019, art. 7, ust. 2c].

może spowodować także jego małą przydatność przy podejmowaniu decyzji gospodarczych¹⁸, a tym samym ograniczyć potrzebę i sens jego sporządzania. Powstała w wyniku uproszczeń luka informacyjna spowoduje, że większość właścicieli mikro- i małych przedsiębiorstw nie będzie wykorzystywała danych pochodzących ze sprawozdań finansowych do podejmowania decyzji, lecz traktowała ich sporządzanie jako obowiązek wynikający z prawa, co istotnie może wpłynąć na negatywne postrzeganie roli sprawozdawczości finansowej [Martyniuk, Martyniuk, 2016, s. 151].

Dodatkowo zastosowanie uproszczeń stanowi prawo, a nie obowiązek, co może istotnie ograniczyć porównywalność sprawozdań, a w konsekwencji ich przydatność. Użyteczność sprawozdań zależy m.in. od przejrzystości reguł ich sporządzania. Informacje ujęte we wprowadzeniu do sprawozdania finansowego, dotyczące koncepcyjnej płaszczyzny polityki rachunkowości [Ustawa o rachunkowości, 2019, załącznik nr 1], wpływają na sposób interpretacji treści bilansu i pozostałych elementów sprawozdania. Pojemność informacyjna i poziom szczegółowości tej części sprawozdania są jednak ograniczone.

Mikro i małe jednostki to podmioty, które działają na niewielką skalę. Jednak sektor małych i średnich przedsiębiorstw posiada istotny udział w tworzeniu produktu krajowego. Zgodnie z raportem PARP podmioty te wytwarzają ponad 60% produktu krajowego brutto (74% w 2015 r.) [www 1], co podkreśla ich rangę, a w konsekwencji znaczenie informacji finansowych dostarczanych otoczeniu gospodarczemu. Jednakże niska jakość obowiązków sprawozdawczych tego sektora wpływa na jego stabilność finansową, a także ogranicza możliwości korzystania ze środków pomocowych Unii Europejskiej [Martyniuk, Martyniuk, 2016, s. 144-145].

Literatura

- Brzezina W. (1995), *Nauka, polityka i praktyka rachunkowości*, „Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej Stowarzyszenia Księgowych w Polsce”, nr 32, s. 29-40.
- Cieślak M. (2011), *Podejście etyczne w rachunkowości a jakość sprawozdań finansowych*, Uniwersytet Ekonomiczny, Poznań.

¹⁸ Ograniczenie zasobów informacyjnych może doprowadzić do osłabienia siły konkurencyjnej mikroprzedsiębiorstw na rynku, a tym samym możliwości podejmowania właściwych decyzji i komunikacji z otoczeniem [Kondraszczyk, 2013, s. 75].

- Gawron K. (2015), *Modele wyceny bilansowej i ich użyteczność w postępowaniu upadłościowym na przykładzie pomiaru wartości środków trwałych*, „Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach”, nr 245, s. 92-102.
- Gierusz J. (2017), *Założenia koncepcyjne sprawozdawczości finansowej* [w:] J. Gierusz, M. Gierusz (red.), *Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej w teorii i praktyce, komentarz problemowy, przykłady z praktyki gospodarczej, porównanie z polskim prawem bilansowym i podatkowym*, ODDK, Gdańsk, s. 19-60.
- Gos W., Hońko S. (2013), *Rachunkowość małych przedsiębiorstw – diagnoza i propozycje modyfikacji prawa bilansowego*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, nr 313, s. 35-45.
- Hońko S. (2013), *Wycena w rachunkowości, znaczenie, podstawy, parametry i zasady*, Uniwersytet Szczeciński, Szczecin.
- Kalita J., Żukowska H. (2012), *Polityka rachunkowości – uniwersalizm a specyfika w różnych podmiotach rachunkowości* [w:] M. Wrona, W. Janik (red.), *Polityka rachunkowości w teorii i w praktyce*, Katolicki Uniwersytet Lubelski, Lublin, s. 35-70.
- Kamela-Sowińska A. (2006), *Wycena przedsiębiorstw i ich mienia*, Wyższa Szkoła Handlu i Rachunkowości, Poznań.
- Kondraszczuk T. (2013), *Uproszczona ewidencja czy uproszczona sprawozdawczość w sektorze mikroprzedsiębiorstw?* „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, nr 313, s. 74-83.
- Kuzior A., Poniatowska L., Wszelaki A. (2018), *Polityka rachunkowości jednostek gospodarczych*, CeDeWu, Warszawa.
- Martyniuk T., Martyniuk O. (2016), *Uproszczenia w sprawozdawczości mikro- i małych przedsiębiorstw. Mit czy rzeczywistość?* „Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach”, nr 268, s. 144-154.
- Maruszevska E. (2012), *Wycena środków trwałych w aspekcie profesjonalizmu osób świadczących usługi rachunkowości*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, nr 255, s. 177-185.
- Uchwała nr 1/2018 Komitetu Standardów Rachunkowości z dnia 9 stycznia 2018 r. w sprawie przyjęcia Stanowiska Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie zasady rzetelnego i jasnego obrazu w realizacji przepisów art. 4 ust. 1 oraz ust. 1a i 1b Ustawy o rachunkowości, Dz.Urz.Min.Fin. z 2018 r., poz. 7.
- Uchwała nr 4/2017 Komitetu Standardów Rachunkowości z dnia 3 kwietnia 2017 r. w sprawie przyjęcia Krajowego Standardu Rachunkowości nr 11 „Środki trwałe”, Dz.Urz.MRiF z 2017 r., poz. 105.
- Uchwała nr 6/2012 Komitetu Standardów Rachunkowości z dnia 24 kwietnia 2012 r. w sprawie przyjęcia Krajowego Standardu Rachunkowości nr 7 „Zmiany zasad (polityki) rachunkowości, wartości szacunkowych, poprawianie błędów, zdarzenia następujące po dniu bilansowym – ujęcie i prezentacja”, Dz.Urz.Min.Fin. z 2012 r., poz. 34.

- Ustawa z dnia 24 kwietnia 2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie, Dz.U. z 2003 r., nr 96, poz. 873.
- Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, Dz.U. z 2019 r., poz. 351.
- Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, Dz.U. z 2019 r., poz. 865.
- Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, Dz.U. z 2018 r., poz. 1509.
- Walińska E. (2000), *Zasady prawidłowej rachunkowości – próba identyfikacji problemu*, „Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu”, nr 876, s. 244-261.
- Walińska E. (2009), *Bilans jako fundament sprawozdawczości finansowej w kontekście zmian współczesnej rachunkowości*, Wolters Kluwer business, Warszawa.
- [www 1] *Raport o stanie małych i średnich przedsiębiorstw w Polsce*, <https://business.inmalpolska/image/publikacje/raporty/Raport-PARP-o-stanie-sektora-MP-2018.pdf> (dostęp: 18.05.2019).

THE IMPACT OF CHANGES IN THE BALANCE SHEET LAW ON THE SCOPE OF ACCOUNTING POLICIES OF MICRO AND SMALL ENTERPRISES IN THE AREA OF FIXED ASSETS

Summary: In business law, there is a tendency to make simplifications, which have an impact on the solutions used in accounting. Fixed assets have substantial value and importance from the point of view of the business unit. The choice of a primary and secondary fixed assets valuation methods affects the image of company including in the financial statements.

The point of this article is to present changes in polish accounting law, and their impact on the shape of the accounting policy in the field of fixed assets. The changes allow unit to develop accounting policy in accordance with its objectives, and adequate to the importance of the financial information contained in the financial statements. In elaboration as a testing method was used analysis of regulations from area of accounting and tax law, and accessible literature.

Keywords: fixed assets, accounting policy, valuation methods, micro and small enterprises.