

Piechocki Maciej. Sprawozdawczość finansowa mikro jednostek w świetle dyrektywy 2013/34 UE = Financial reporting micro units in the light of Directive 2013/34 EU. Journal of Education, Health and Sport. 2016;6(12):259-266. eISSN 2391-8306. DOI <http://dx.doi.org/10.5281/zenodo.198478>
<http://ojs.ukw.edu.pl/index.php/johs/article/view/4052>

The journal has had 7 points in Ministry of Science and Higher Education parametric evaluation. Part B item 755 (23.12.2015).
755 Journal of Education, Health and Sport eISSN 2391-8306 7

© The Author (s) 2016;

This article is published with open access at Licensee Open Journal Systems of Kazimierz Wielki University in Bydgoszcz, Poland
Open Access. This article is distributed under the terms of the Creative Commons Attribution Noncommercial License which permits any noncommercial use, distribution, and reproduction in any medium,
provided the original author(s) and source are credited. This is an open access article licensed under the terms of the Creative Commons Attribution Non Commercial License

(<http://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/>) which permits unrestricted, non commercial use, distribution and reproduction in any medium, provided the work is properly cited.

This is an open access article licensed under the terms of the Creative Commons Attribution Non Commercial License (<http://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/>) which permits unrestricted, non commercial

use, distribution and reproduction in any medium, provided the work is properly cited.

The authors declare that there is no conflict of interests regarding the publication of this paper.

Received: 01.12.2016. Revised 09.12.2016. Accepted: 09.12.2016.

Sprawozdawczość finansowa mikro jednostek w świetle dyrektywy 2013/34 UE

Financial reporting micro units in the light of Directive 2013/34 EU

Maciej Piechocki¹

WSB Toruń, Katedra Finansów i Rachunkowości

Słowa kluczowe: Sprawozdawczość finansowa, mikro jednostka, dyrektywa 2013/34 UE

Key words: Financial reporting, micro unit, Directive 2013/34 EU

Streszczenie

Sprawozdawczość finansowa stanowi bardzo istotny element systemu informacji wewnętrznej i zewnętrznej. Niniejszy artykuł stanowi głos w dyskusji w procesie harmonizacji systemu sprawozdawczości dla grupy mikro podmiotów oraz dla podmiotów nie prowadzących ksiąg handlowych.

W artykule zawarto sugestie praktyka gospodarczego i nauczyciela akademickiego w odniesieniu do przewidywanej modernizacji ustawy o rachunkowości z uwzględnieniem postanowień dyrektywy 2013/34 UE.

¹ dr Maciej Piechocki, WSB Toruń, Katedra Finansów i Rachunkowości

The financial reporting of the micro units in the light of

Directive 2013/34 EU

Summary

The financial reporting is a very important element of internal and external information. This article is a voice in the discussion in the process of harmonization of the reporting system for the group of micro-enterprises and entities that do not keep books of accounts.

The article includes suggestions of economic practice and academic teacher in relation to the anticipated modernization of the Accounting Act to the provisions of Directive 2013/34 EU

Wprowadzenie

Dwuletni okres przeznaczony na wdrożenie do prawa krajowego postanowień dyrektywy 2013/34 UE mobilizuje środowisko naukowe i praktyków gospodarczych do włączenia się w szeroko zakrojony proces nowelizacji ustawy o rachunkowości. Przewidziane w dyrektywie progi kategoryzacji podmiotów gospodarczych spowodują wprowadzenie obowiązku sprawozdawczego dla znacznej części podatników rozliczających się w formie podatkowej księgi przychodów i rozchodów. Jednostki mikro zobowiązane zostaną do sprawozdawczości według reguł określonej w tak zwanej małej nowelizacji. Autor wyraża nadzieję, że uwagi praktyka pozwolą na wypracowanie w procesie nowelizacji takiej formy sprawozdań obligatoryjnych dla mikro podmiotów, które stworzą właścicielom warunki do zarządzania finansami bez tworzenia dodatkowych rejestrów. Prawdłowo zaprojektowane sprawozdania będą pełniły funkcje informacyjne zarówno zewnętrzne jak i wewnętrzne.

1. Okres poprzedzający wprowadzenie postanowień dyrektywy 2013/34 UE

Zdecydowana większość mikro podmiotów, które obejmą postanowienia dyrektywy stosuje obecnie formę podatkowej księgi przychodów i rozchodów. *Rozporządzenie Ministra Finansów* (2003). Rozporządzenie to stawia jako jedyne uwarunkowanie kryterium maksymalnej kwoty przychodów rocznych na poziomie 1 200 000 EUR nie określając liczby zatrudnionych pracowników ani sumy bilansowej. Na podstawie podatkowej księgi przychodów i rozchodów oraz innych obowiązkowych dokumentów nie można sporządzić sprawozdania w formie bilansu. Autor opracował sposób na utworzenie na podstawie tej formy opodatkowania uproszczonego bilansu i rachunku zysku i strat. Wymagania formalne podatkowej księgi przychodów i rozchodów dostarczają następujących informacji o podstawowych pozycjach bilansu i rachunku zysku i strat:

Środki trwałe	- obowiązkowy rejestr
Zapasy	- obowiązkowy remanent na 31.12.XXXX
Należności	- brak informacji
Środki pieniężne	- wyciąg bankowy na 31.12.XXXX
Fundusz własny	- brak
Zobowiązania	- brak
w tym zobowiązania z tytułu	
wynagrodzeń i pochodnych	- pkpir
Suma przychodów (rocznych)	- pkpir
Suma kosztów uzyskania przychodów	- pkpir
Zysk brutto	-pkpir
Podatek dochodowy	- pkpir
Zysk netto	- pkpir

W ramach prowadzonych seminariach licencjackich i magisterskich studenci niestacjonarni prowadzący działalność gospodarczą tworzyli dla swoich firm po raz pierwszy bilans i rachunek zysków i strat oraz przeprowadzali analizę wstępną i wskaźnikową w procesie zarządzania finansami w praktyce. Warunkiem stworzenia uproszczonych sprawozdań jest założenie i systematyczne prowadzenie dodatkowych rejestrów bieżącego monitoringu należności i zobowiązań. Aby sporządzić powyższe sprawozdania należy przyjąć następującą kolejność prezentowania danych:

- Aktywa trwałe
- Zapasy
- Należności (z dodatkowego rejestru)
- Środki pieniężne
- Razem aktywa

W następnej kolejności należy sporządzić rachunek zysków i strat.

- Przychody
- Koszty ich uzyskania (korekta różnicą remanentową zapasów)
- Zysk brutto
- Podatek dochodowy
- Zysk netto

Ustalenie zysku netto pozwoli na sporządzenie zestawienia pasywów w bardzo nietypowej kolejności :

- 4 Fundusz własny(1-(2+3))
- 3 Zysk netto (z rzis)
- 2 Zobowiązania (z dodatkowego rejestru)
- 1 Suma pasywów (przeniesienie z aktywów)

Właściciele mogą uzupełnić podstawowe pozycje sprawozdań o elementy składowe.

Tak sporządzone sprawozdania pozwalają na przeprowadzenie podstawowej oceny parametrycznej wstępnej sprawozdań i wskaźnikowej w zakresie :

- Płynność finansowej
- Zdolności kredytowej
- Produktywności i rotacji
- Rentowności

Ponad to bez problemu można ocenić zarządzanie rentownością z wykorzystanie zależności piramidalnej. Jak wykazano warunkiem dodatkowym do zarządzania finansami w warunkach pkipr jest prowadzenie dodatkowych rejestrów należności i zobowiązań aby

na bieżąco zarządzać płynnością finansowa oraz ustalić poziom tych składników na koniec roku do celów sprawozdawczych. Rejestrowanie miesięcznego poziomu przychodów i kosztów ich uzyskania przy nie wielkich odchyleniach miesięcznych w grupie zapasów pozwala na ustalenie poziomu kosztów stałych i zmiennych z wykorzystaniem wybranych metod statystycznych. Zaprezentowane powyżej metody zostały sprawdzone w procesie zarządzania finansami rodzinnej firmy produkcyjno- usługowej w latach 1978 -1998 . Stosowanie powyższych metod było możliwe dzięki umiejętności tworzenia systemu informacji dla celów zarządczych.

2.Założenia rocznej sprawozdawczości finansowej

W świetle dyrektywy 2013/34 UE

Sprawozdawczości jednostek mikro , małych , średnich , dużych i przypadków szczególnych reguluje *Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady*(2013).

Zgodnie z tytułem artykułu zaprezentowane zostaną *Kierunki zmian przepisów o rachunkowości* (2014). Rozwiązania prawne w dyrektywach UE, MSR ,MSSF, dopuszczają rozwiązania alternatywne, które należy konkretyzować w polityce rachunkowości jednostek gospodarczych . W założeniach kategoryzacji wielkości przedsiębiorstw oraz treści sprawozdań przyjmuje się znane powszechnie trzy parametry : wielkość zatrudnienia oraz kwoty sumy bilansowej i przychodów *Ustawa o rachunkowości* (1994 z późniejszymi zmianami). Zgodnie z dyrektywą 2013/34 UE do podmiotów mikro zalicza się spółki akcyjne , spółki z ograniczoną odpowiedzialnością oraz spółki komandytowo-akcyjne , które w ciągu roku nie przekroczyły 2 z 3 następujących parametrów :

- średnie zatrudnienie do 10 osób
- suma bilansowa do 350 000 EUR
- suma przychodów do 750 000 EUR

Do mikro zalicza się ponad to podmioty osób fizycznych, spółek cywilnych osób fizycznych i spółek partnerskich , których przychody mieściły się w przedziale 1 200 000 do 2 000 000 EUR występuje w tym miejscu rozbieżność kategoryzacyjna polegająca na zaliczeniu do grupy mikro spełniających 2 z 3 warunków (zatrudnienie do 10 osób , majątek do 350 000 EUR , przychody do 7 00 000 EUR) oraz podmioty osób fizycznych o przychodach w przedziale 1 200 000 do 2 000 000 EUR . Należy nadmienić , że aktualny próg dotyczący pkipir dotyczy tylko przychodów do 1 200 000 EUR . W związku z powyższym należy rozważyć jednoznaczne określenie progów dla różnych form opodatkowania zwłaszcza na styku pkipir oraz mikro. Dyrektywa sugeruje aby podmioty ,

które nie osiągnęły przychodów na poziomie 1 200 000 EUR mogły prowadzić księgi handlowe. *Zakres informacji wykazywanych w Sprawozdaniach finansowych dla jednostki mikro* (2014). Załącznik zawiera następujące części :

- informacje ogólne
- bilans
- informacje uzupełniające do bilansu
- rachunek zysków i strat

Bilans zawiera następujące składniki:

Aktywa

A Aktywa trwałe w tym środki trwałe

B Aktywa obrotowe w tym :

- zapasy
- należności krótkoterminowe

Aktywa razem

Pasywa

A Kapitały własne

- fundusz podstawowy
- należne wpłaty

B Zobowiązania i rezerwy w tym :

- rezerwy na zobowiązania
- zobowiązania z tytułu kredytów i pożyczek

Pasywa razem

Aby wzory sprawozdań aktywów i pasywów spełniły warunki „dobrej informacji” a sumy bilansowe były zrównoważone należy aktywa uzupełnić o środki pieniężne „inwestycje krótkoterminowe” a pasywa o zysk netto ustalony w ramach rachunku zysków i strat . Projekt rachunku zysków i strat sugerowany w dyrektywie nie zawiera wprowadzie błędów formalnych natomiast dla celów informacyjnych powinien zostać w nowej ustawie przebudowany (nie kłócąc się z dyrektywą) w następujący sposób :

A . Przychody z podstawowej działalności operacyjnej – bz

- I Zmiana stanu produktów – bz
- B. Koszty podstawowej działalności operacyjnej bz w tym
 - I bz
 - II bz
 - III bz
 - IV bz
- C . Wynik na podstawowej działalności A – B
- D. Pozostałe przychody i zyski bz
- E. Pozostałe koszty i zyski bz
- F. Wynik na pozostałej działalności D-E
- G. Wynik brutto C±G
- H. Podatek dochodowy
- I. Wynik netto G-I

Zaproponowany układ rachunku zysków i strat zapewnia wyższy poziom informacyjny przyjazny zarówno do celów wewnętrznych jak i zewnętrznych – w tym sprawozdawczych. Należy przypuszczać, że sprawozdania mikro podmiotów zostaną uwzględnione w systemie GUS w grupie „wyniki przedsiębiorstw”

Podsumowanie

Niniejszy artykuł stanowi głos praktyka gospodarczego w dyskusji poprzedzający proces legislacyjny ustawy o rachunkowości. Wskazano na konieczność uwzględnienia w ustawie i rozporządzeniach ministra finansów następujących elementów :

- progów kwalifikacyjnych dla podmiotów mniejszych niż mikro
- dostosowanie systemu ewidencji i sprawozdawczości do celów wewnętrznych i zewnętrznych z uwzględnieniem niezbędnego poziomu informacji do zarządzania finansami.

Jak wynika z założeń dyrektywy 2013/34 UE nie uwzględniono w sprawozdaniach składników które umożliwiają sporządzenie obowiązkowych sprawozdań. W pasywach pominięto niestety zysk który w sposób odrębny występuje w rachunku zysków i strat. Krocząca zmiana w rozporządzeniu Ministra Finansów (2016) niestety nie przewidują elementów memoriałowych współistnienia należności i zobowiązań. Zapowiadany jest natomiast wzrost górnego pułapu z przychodów rocznych z 1 200 000 do 2 000 000 euro.

Literatura

Dadacz J. Kierunki zmian przepisów o rachunkowości {2014 } „Rachunkowość 1/2014 s.2

{2013} Departament Parlamentu UE i Rady Dyrektywa 2013/34/UE

{2003} Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 30.04.2013 {DZ.U. z 10.05.2013.poz.551

{1994} Ustawa o rachunkowości DZ.U.1994 nr.121.poz.591. z późniejszymi zmianami

{2014} Zakres informacji wykazywanych w sprawozdaniach finansowych dla jednostek mikro Art.45 Dyrektywy 2013/34/UE

{2016} Zarządzenie Ministra Finansów z dnia 31.03.2016 Dz.U. poz. 467