

# PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

# RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

Nr 344

## Rachunkowość a controlling

Redaktorzy naukowi

Edward Nowak

Maria Nieplowicz



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu  
Wrocław 2014

Redaktor Wydawnictwa: Dorota Pitulec  
Redaktor techniczny: Barbara Łopusiewicz  
Korektor: Halina K. Kocur  
Łamanie: Comp-rajt  
Projekt okładki: Beata Dębska

Publikacja jest dostępna w Internecie na stronach:  
[www.ibuk.pl](http://www.ibuk.pl), [www.ebscohost.com](http://www.ebscohost.com),  
w Dolnośląskiej Bibliotece Cyfrowej [www.dbc.wroc.pl](http://www.dbc.wroc.pl),  
The Central and Eastern European Online Library [www.ceeol.com](http://www.ceeol.com),  
a także w adnotowanej bibliografii zagadnień ekonomicznych BazEkon  
[http://kangur.uek.krakow.pl/bazy\\_ae/bazekon/nowy/index.php](http://kangur.uek.krakow.pl/bazy_ae/bazekon/nowy/index.php)

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

Kopiowanie i powielanie w jakiegokolwiek formie  
wymaga pisemnej zgody Wydawcy

© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu  
Wrocław 2014

**ISSN 1899-3192**

**ISBN 978-83-7695-469-1**

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Druk i oprawa:  
EXPOL, P. Rybiński, J. Dąbek, sp.j.  
ul. Brzeska 4, 87-800 Włocławek

## Spis treści

Wstęp .....	11
<b>Krzysztof Adamowicz, Piotr Szczypa:</b> Możliwości wykorzystania rachunkowości zarządczej w Lasach Państwowych .....	13
<b>Tomasz Ankiewicz, Zofia Wyszowska:</b> Proces wdrażania systemu controllingu w przedsiębiorstwie produkcyjnym .....	25
<b>Wioletta Baran:</b> System kontroli zarządczej w podmiotach leczniczych .....	41
<b>Małgorzata Białas, Anna Surowiec:</b> Przykład wykorzystania umowy konsorcjum w celu stworzenia skutecznego mechanizmu kontroli we współpracy międzyorganizacyjnej .....	52
<b>Agnieszka Bieńkowska, Zygmunt Kral, Anna Zabłocka-Kluczka:</b> Rozwiązania organizacyjne controllingu w organizacjach sieciowych .....	61
<b>Adam Bujak:</b> Charakterystyka problemów decyzyjnych dotyczących funkcjonowania systemu informacyjnego rachunkowości w przedsiębiorstwie .....	75
<b>Andrzej Bytniewski:</b> Efekty modernizacji technologicznej systemu rachunkowości .....	84
<b>Joanna Dyczkowska, Tomasz Dyczkowski:</b> Organizacja kontroli zarządczej w jednostkach sektora publicznego – wyniki badań empirycznych ...	94
<b>Tomasz Dyczkowski, Joanna Dyczkowska:</b> Wpływ technologii informacyjnych na funkcjonowanie systemów sprawozdawczości zarządczej w polskich przedsiębiorstwach .....	109
<b>Joanna Dynowska, Zdzisław Kes:</b> Systemy FK stosowane w biurach rachunkowych w województwie warmińsko-mazurskim – wyniki badań ankietowych .....	122
<b>Krzysztof Dziadek:</b> Specyfika, zakres i narzędzia rachunkowości zarządczej projektów dofinansowanych z Unii Europejskiej .....	134
<b>Wojciech Fliegner:</b> Metoda identyfikacji procesów ewidencji księgowej w środowisku informatycznym .....	144
<b>Stanisław Gędek:</b> Podstawy krótkookresowych decyzji produkcyjnych w przedsiębiorstwach wieloasortymentowych .....	160
<b>Anna Glińska:</b> Podejmowanie decyzji w zakresie kształtowania struktury zatrudnienia w zakładach pracy chronionej .....	171
<b>Renata Gmińska:</b> Aspekty behawioralne w rachunkowości zarządczej .....	185
<b>Katarzyna Goldmann:</b> Trendy zarządzania płynnością finansową – wyniki badań .....	194
<b>Bartosz Góralski:</b> Wartość firmy – czy istnieje wzorcowa metoda szacowania wartości godziwej? .....	203

<b>Angelika Kaczmarczyk:</b> Aktywowanie kosztów w bilansie a wiarygodność informacji sprawozdawczej .....	213
<b>Marcin Klinowski:</b> Ryzyko w analizie i ocenie projektów .....	221
<b>Paul-Dieter Kluge:</b> Statystyczne metody rankingowe i ratingowe jako instrumenty controllingu – zalety i wady .....	231
<b>Konrad Kochański:</b> Rola i miejsce budżetowania działalności marketingowej w przedsiębiorstwach handlowych sektora MSP w świetle badań empirycznych .....	246
<b>Joanna Koczar:</b> Rozwój rachunkowości zarządczej w Rosji – wybrane problemy .....	259
<b>Magdalena Kowalczyk:</b> Analiza SWOT jako instrument controllingu strategicznego gmin .....	267
<b>Mieczysław Kowerski:</b> Czy spółki giełdowe z udziałem Skarbu Państwa płacą zbyt duże dywidendy? .....	276
<b>Alina Kozarkiewicz:</b> Kontrola tworzenia i apropracji wartości w sieciach międzyorganizacyjnych .....	286
<b>Wojciech Dawid Krzeszowski:</b> Niepodzielony wynik finansowy a opodatkowanie .....	295
<b>Mirosława Kwiecień:</b> Współczesna rachunkowość a controlling .....	303
<b>Tomasz Lis:</b> Rozwój optymalizacji kosztów w procesach produkcyjnych – wybrane zagadnienia .....	313
<b>Monika Łada:</b> Ugruntowane teorie o rachunkowości zarządczej .....	323
<b>Paweł Malinowski, Tomasz Ćwieliąg:</b> Wykorzystanie benchmarkingu wraz z instrumentarium controllingu w zarządzaniu przedsiębiorstwem wodociągowo-kanalizacyjnym .....	331
<b>Elżbieta Marcinkowska, Joanna Sawicka, Anna Stronczek:</b> Outsourcing a system decyzyjny przedsiębiorstwa .....	341
<b>Łukasz Matuszak:</b> Dylematy implementacji Międzynarodowych Ram Zintegrowanej Sprawozdawczości .....	352
<b>Bożena Nadolna:</b> Identyfikacja zagrożeń dla walidacji badań w rachunkowości zarządczej .....	365
<b>Beata Namiel:</b> Analiza udziału gmin w podatkach dochodowych a dochody gmin za lata 2008-2012 na potrzeby controllingu wykorzystywanego w realizacji usług samorządu gminnego .....	378
<b>Maria Nieplowicz:</b> Budżet zadaniowy w miastach na prawach powiatu – wybrane zagadnienia .....	388
<b>Edward Nowak:</b> Obowiązki w zakresie sprawozdawczości a wielkość jednostki gospodarczej .....	396
<b>Marta Nowak:</b> Znaczenie wymiarów czasu w controllingu – definicje teoretyczne a psychologiczna charakterystyka controllerów .....	405

<b>Katarzyna Piotrowska:</b> Rachunek kosztów w warunkach upadłości likwidacyjnej .....	414
<b>Krzysztof Prymon:</b> Możliwość wystąpienia zjawiska kreatywnej rachunkowości w rolnictwie w świetle projektowanych zmian w opodatkowaniu gospodarstw rolnych .....	424
<b>Ewa Różańska:</b> Finansowa ocena projektów badawczo-rozwojowych w przedsiębiorstwie społecznie odpowiedzialnym .....	434
<b>Jolanta Rubik:</b> Nowe wyzwania dla controllingu personalnego w kontekście społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstw .....	446
<b>Marzena Rydzewska-Włodarczyk, Honorata Gumna:</b> Budżetowanie kosztów w organizacjach pozarządowych na przykładzie fundacji „Ogrody Róż” .....	455
<b>Beata Sadowska:</b> Okresowa ocena pracownicza jako element controllingu zakładu budżetowego – studium przypadku .....	467
<b>Irena Sobańska, Dariusz Rojek:</b> Wpływ rachunkowości zarządczej na kulturę organizacyjną w innowacyjnym przedsiębiorstwie .....	476
<b>Aleksandra Sulik-Górecka:</b> Obszar kontroli wewnętrznej w procedurach rewizyjnych zamkniętych funduszy inwestycyjnych .....	489
<b>Olga Szolno:</b> Uwarunkowania efektywnego funkcjonowania budżetowania w jednostkach samorządu terytorialnego .....	500
<b>Łukasz Szydelko:</b> Polityka rachunkowości w przedsiębiorstwie zorientowanym procesowo – wybrane zagadnienia .....	511
<b>Katarzyna Szymczyk-Madej:</b> Budowa i funkcjonowanie systemów informatycznych rachunkowości – porównanie wyników badań z lat 2005 i 2014 .....	520
<b>Agnieszka Tubis:</b> Controllingowy system informacyjny na potrzeby zarządzania ogumieniem w przedsiębiorstwie transportu drogowego .....	531
<b>Adam Węgrzyn:</b> Analiza porównawcza alternatywnych źródeł finansowania inwestycyjnego projektu infrastrukturalnego w energetyce przy wykorzystaniu funduszu typu <i>equity</i> oraz bankowego kredytu komercyjnego .....	540
<b>Edward Wiszniowski:</b> Prawne przesłanki ogłoszenia upadłości a zdolność do kontynuacji działania jednostki gospodarczej według rachunkowości ....	560
<b>Tomasz Wójtowicz:</b> Wycena rynkowa a wartość księgowa składników bilansu przedsiębiorstwa .....	569
<b>Paweł Wroński:</b> Zmiany we wdrażaniu systemów wspomaganie zarządzania przedsiębiorstwami w latach 2002-2013 – wyniki badań praktycznych ....	583
<b>Grzegorz Zimon:</b> Strategie zarządzania kapitałem obrotowym a płynność finansowa przedsiębiorstw .....	591

## Summaries

<b>Krzysztof Adamowicz, Piotr Szczypa:</b> The possibilities of management accounting use in National Forests .....	24
<b>Tomasz Ankiewicz, Zofia Wyszowska:</b> The process of controlling system implementation in a production enterprise .....	40
<b>Wioletta Baran:</b> Management control system in healthcare providers .....	51
<b>Małgorzata Białas, Anna Surowiec:</b> An example of the use consortium agreement to create an effective control mechanism in interorganizational cooperation .....	60
<b>Agnieszka Bieńkowska, Zygmunt Kral, Anna Zabłocka-Kluczka:</b> Organizational solutions of controlling in network organizations .....	74
<b>Adam Bujak:</b> The profile of decision problems relating to the functioning of the accounting information system in an enterprise .....	83
<b>Andrzej Bytniewski:</b> The technological modernization's effects of accounting system .....	93
<b>Joanna Dyczkowska, Tomasz Dyczkowski:</b> Organization of management control in public sector – evidence of empirical studies in Poland .....	108
<b>Tomasz Dyczkowski, Joanna Dyczkowska:</b> Impact of information technologies on management reporting systems in Polish enterprises .....	121
<b>Joanna Dynowska, Zdzisław Kes:</b> The financial accounting system programs used in accounting firms in Warmia and Mazury Voivodeship – results of questionnaire research .....	133
<b>Krzysztof Dziadek:</b> Specific nature, scope and tools of accounting management of projects co-financed from the European Union .....	143
<b>Wojciech Flegner:</b> Method of identifying accounting processes in the IT environment .....	159
<b>Stanisław Gędek:</b> The basics of short-term production decisions in mass production enterprises .....	170
<b>Anna Glińska:</b> Making decision on shaping of employment's structure in sheltered workshop .....	184
<b>Renata Gmińska:</b> Behavioral aspects in management accounting .....	193
<b>Katarzyna Goldmann:</b> Trends in liquidity management – survey results ....	202
<b>Bartosz Góralski:</b> Goodwill – is there one standard of valuation of fair value?	212
<b>Angelika Kaczmarczyk:</b> Activating costs in the balance sheet and reliability of the information reporting .....	220
<b>Marcin Klinowski:</b> Risk in analysis and assessment of projects .....	230
<b>Paul-Dieter Kluge:</b> Statistical ranking and rating methods as controlling instruments – advantages and disadvantages .....	245
<b>Konrad Kochański:</b> The role and place of marketing budgeting in micro, small and medium trade enterprises in the light of empirical research .....	258

<b>Joanna Koczar:</b> Development of management accounting in Russia – selected issues .....	266
<b>Magdalena Kowalczyk:</b> SWOT analysis as an instrument of strategic controlling of municipalities .....	275
<b>Mieczysław Kowerski:</b> Do state controlled public companies pay too high dividends? .....	285
<b>Alina Kozarkiewicz:</b> Control of value creation and appropriation in inter-organizational networks .....	294
<b>Wojciech Dawid Krzeszowski:</b> Retained earnings and taxation .....	302
<b>Mirosława Kwiecień:</b> Contemporary accounting vs. controlling .....	312
<b>Tomasz Lis:</b> Development of costs optimization in production processes – selected aspects .....	322
<b>Monika Łada:</b> Grounded theories about management accounting .....	330
<b>Paweł Malinowski, Tomasz Ćwieląg:</b> Utilization of benchmarking and controlling tools in the management process of municipal water and sewage company .....	340
<b>Elżbieta Marcinkowska, Joanna Sawicka, Anna Stronczek:</b> Outsourcing and company’s decision-making model .....	351
<b>Łukasz Matuszak:</b> Implementation dilemmas of the international integrated reporting framework .....	364
<b>Bożena Nadolna:</b> Identification of threats to the validation in management accounting research .....	377
<b>Beata Namiel:</b> Analysis of share of communities in income taxes and income of communities in the years 2008-2012 for community controlling used in services realization of commune .....	387
<b>Maria Nieplowicz:</b> The performance-based budget cities with county rights – selected issues .....	395
<b>Edward Nowak:</b> Obligations relating to statutory financial reporting vs. company size .....	404
<b>Marta Nowak:</b> Importance of time perspectives in controlling – theoretical definitions vs. psychological characteristics of controllers .....	413
<b>Katarzyna Piotrowska:</b> Bill of costs in insolvency proceedings .....	423
<b>Krzysztof Prymon:</b> On possibility of appearance of creative accounting in agriculture in the light of proposed amendments of farms’ taxation ....	433
<b>Ewa Różańska:</b> Financial assessment of research and development projects in a socially responsible company .....	445
<b>Jolanta Rubik:</b> New challenges for personal controlling in the context of Corporate Social Responsibility .....	454
<b>Marzena Rydzewska-Włodarczyk, Honorata Gumna:</b> Costs budgeting in non-profit organizations on the example of the foundation’s “Ogrody Róż”	466

---

<b>Beata Sadowska:</b> Periodic assessment of employees, as part of controlling in the budgetary establishment – case study .....	475
<b>Irena Sobańska, Dariusz Rojek:</b> Impact of management accounting on organizational culture in an innovative company .....	487
<b>Aleksandra Sulik-Górecka:</b> Internal control system of close-end investment funds in the audit procedures .....	499
<b>Olga Szolno:</b> Conditioning of effective budgeting functioning in local government units .....	510
<b>Łukasz Szydełko:</b> The accounting policy in process-oriented company – chosen aspects .....	519
<b>Katarzyna Szymczyk-Madej:</b> Building and functioning of accounting information systems – a comparison research results from 2005 and 2014 .....	530
<b>Agnieszka Tubis:</b> Controlling information system for the management of tires in the road transportation company .....	539
<b>Adam Węgrzyn:</b> Comparative analysis of alternative sources of infrastructure project investments funding in energy sector using equity fund type and commercial bank loan .....	558
<b>Edward Wiszniowski:</b> Legal grounds for bankruptcy vs. company's ability to stay active and afloat seen from the accounting perspective .....	568
<b>Tomasz Wójtowicz:</b> Market valuation vs. book value of balance sheet elements .....	582
<b>Paweł Wroński:</b> Changes in implementation of management support systems in enterprises in 2002-2013 – results of practical study .....	590
<b>Grzegorz Zimon:</b> Strategies of working capital management vs. financial liquidity of companies .....	603



## Edward Nowak

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

e-mail: edward.nowak@ue.wroc.pl

---

# OBOWIĄZKI W ZAKRESIE SPRAWOZDAWCZOŚCI A WIELKOŚĆ JEDNOSTKI GOSPODARCZEJ

---

**Streszczenie:** Sporządzanie sprawozdań finansowych jest końcowym etapem procesu przetwarzania danych w rachunkowości. Na proces ten składają się różne czynności związane z ujmowaniem, wyceną, prezentowaniem i ujawnianiem zdarzeń gospodarczych i składników finansowych. Obciążenie tymi czynnościami może okazać się zbyt uciążliwe dla małych jednostek gospodarczych, dlatego zakres sprawozdawczości finansowej powinien być dostosowany do wielkości jednostki. Głównym celem tego artykułu jest ukazanie relacji między zakresem ujawniania informacji finansowych a skalą działalności jednostki. Problematyka ta została przedstawiona w świetle polskiego prawa bilansowego oraz nowej Dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady w sprawie sprawozdań finansowych. Regulacje te spełniają postulat proporcjonalności dostosowania zakresu obligatoryjnych sprawozdań finansowych do skali działalności określonej na podstawie kryteriów ilościowych.

**Słowa kluczowe:** sprawozdawczość finansowa, prawo bilansowe, dyrektywy Unii Europejskiej, skala działalności.

DOI: 10.15611/pn.2014.344.36

## 1. Wstęp

Ujawnianie informacji w obligatoryjnych sprawozdaniach finansowych od wielu lat jest przedmiotem dyskusji teoretyków i praktyków rachunkowości oraz innych dyscyplin. Dyskusja ta dotyczy zakresu i rodzaju informacji, które powinny być prezentowane interesariuszom jednostki. Z jednej strony wskazuje się na konieczność ujawniania dodatkowych informacji w stosunku do tych zawartych w standardowych raportach. Z drugiej zaś strony porusza się problem rosnącego obciążenia jednostek gospodarczych czynnościami związanymi z prowadzeniem ksiąg rachunkowych i sporządzaniem sprawozdań finansowych.

W ostatnich latach wyraźnie wzrosły oczekiwania interesariuszy odnośnie do informacji prezentowanych w rocznych raportach jednostek gospodarczych. W tych warunkach coraz większego znaczenia nabiera określenie zakresu informacji, jakie powinny być ujawniane w obligatoryjnych sprawozdaniach finansowych. Zakres ten powinien być adekwatny do zapotrzebowania interesariuszy na informacje, które będą im przydatne przy podejmowaniu decyzji ekonomicznych co do danej jednostki gospodarczej. Chodzi także o to, aby obciążenia jednostek związane ze spełnieniem tego zapotrzebowania były adekwatne do skali prowadzonej działalności i możliwości finansowych jednostki.

Problematyce zakresu ujawniania informacji w obligatoryjnych sprawozdaniach finansowych w stosunku do wielkości jednostek gospodarczych jest poświęcony niniejszy artykuł. Problematyka ta zostanie ukazana w świetle podstawowych regulacji z zakresu rachunkowości, jakimi w Polsce są ustawa o rachunkowości oraz Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady w sprawie sprawozdawczości finansowej. Uwzględnione będą także postanowienia zawarte w Międzynarodowych Standardach Sprawozdawczości Finansowej.

Głównym celem artykułu jest pokazanie wpływu norm rachunkowości na zakres informacji ujawnianych w sprawozdaniach finansowych przy uwzględnieniu wielkości jednostki gospodarczej. Zasadnicza teza artykułu zawiera się w stwierdzeniu, że obciążenia jednostek związane ze sporządzaniem sprawozdań finansowych powinny być proporcjonalne do skali prowadzonej działalności i ich możliwości. Najważniejszym wynikiem uzyskanym w rezultacie przeprowadzonych badań będzie określenie zakresu informacji ujawnianych w sprawozdaniach finansowych stosownie do wielkości jednostki gospodarczej.

## **2. Zasada proporcjonalności przy sporządzaniu sprawozdań finansowych**

Prowadzenie rachunkowości oraz sporządzanie sprawozdań finansowych powoduje obciążenia jednostek gospodarczych pracami administracyjnymi. Wymogi w zakresie obligatoryjnej sprawozdawczości są szczególnie uciążliwe dla małych i średnich jednostek, a jeszcze bardziej dla mikrojednostek. Takie jednostki mają ograniczoną możliwość tworzenia oraz dostarczania informacji, a ponadto ich potrzeby informacyjne też są ograniczone. Mniejsze jest również zainteresowanie różnych interesariuszy ich działalnością. Dlatego zakres obligatoryjnej sprawozdawczości finansowej powinien być dostosowany do wielkości jednostek gospodarczych oraz ich znaczenia gospodarczego i społecznego [Nowak 2014].

Przy określaniu wymaganego zakresu ujawnień w sprawozdaniach finansowych należy kierować się zasadą proporcjonalności administracyjnych obciążeń jednostek gospodarczych do korzyści płynących z uregulowania ich działalności. Zasada ta została zastosowana przy opracowaniu nowej Dyrektywy Parlamentu

Europejskiego i Rady w sprawie sprawozdań finansowych [Dyrektywa... 2013]. Zasada proporcjonalności zakłada zapewnienie pewnej równowagi między obciążeniami związanymi ze sporządzaniem sprawozdań finansowych a potrzebami informacyjnymi interesariuszy jednostek. Wyrazem realizacji tej zasady jest zróżnicowanie obowiązków w zakresie ujawniania informacji finansowych w relacji do wielkości jednostek gospodarczych. Przy tym należy brać pod uwagę koszty i korzyści związane ze sporządzaniem sprawozdań finansowych i wykorzystaniem zawartych w nich informacji.

Przewaga korzyści nad kosztami jest ważnym ograniczeniem, które należy uwzględnić przy tworzeniu informacji w rachunkowości [Międzynarodowe... 2011, s. A41; SFAC no. 2, 1980]. Zgodnie z tym kryterium korzyści płynące z pozyskanych informacji powinny przewyższać koszty ich przygotowania. Dostarczanie informacji prezentowanych w sprawozdaniach zawsze bowiem wiąże się z ponoszeniem kosztów. Ważne jest zatem, aby koszty te były zrównoważone korzyściami osiąganymi dzięki wykorzystaniu informacji dostarczanych interesariuszom jednostki gospodarczej. Analiza relacji koszty–korzyści jest jednak trudna.

Koszty ponoszone na pozyskiwanie informacji w dużym stopniu zależą od zakresu przedmiotowego sprawozdawczości finansowej. Im więcej informacji należy prezentować w sprawozdaniach finansowych, tym większe ponosi się koszty z tym związane. Pewne koszty ponoszą także interesariusze jednostki w związku z wykorzystaniem dostarczanych im informacji. Ponadto interesariusze ponoszą koszty utraconych korzyści w przypadku, gdy są im dostarczane nieodpowiednie informacje. Dla użytkowników niedobór informacji jest tak samo niedobry jak ich nadmiar.

Korzyści z informacji finansowych prezentowanych w sprawozdaniach czerpią przede wszystkim interesariusze jednostki gospodarczej, gdyż pomagają one im podejmować decyzje z większą pewnością. Skutkuje to bowiem wyższą efektywnością realizowanych działań przez inwestorów, kredytodawców i pożyczkodawców oraz innych wierzycieli w rezultacie podejmowania bardziej uzasadnionych decyzji [Międzynarodowe... 2011, s. A41]. Pewne korzyści czerpią także oczywiście jednostki przygotowujące sprawozdania finansowe.

### **3. Klasyfikacja jednostek ze względu na wielkość w świetle Dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady**

Obowiązki jednostek w zakresie sprawozdawczości finansowej w krajach Unii Europejskiej są uregulowane dyrektywami. W 2013 roku została przyjęta Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2013/34/UE w sprawie rocznych sprawozdań finansowych, skonsolidowanych sprawozdań finansowych i powiązanych sprawozdań finansowych niektórych rodzajów jednostek. Dyrektywa ta uchyliła dwie inne dyrektywy dotyczące sprawozdawczości finansowej: czwartą Dyrektywę Rady

78/660/EWG oraz siódmą Dyrektywę Rady 83/349/EWG. Ponadto zmieniła ona Dyrektywę Parlamentu Europejskiego i Rady 2006/43/WE.

Klasyfikacja jednostek gospodarczych ze względu na wielkość przyjęta w Dyrektywie Parlamentu Europejskiego i Rady 2013/34/UE opiera się na trzech kryteriach ilościowych, są to:

- suma aktywów bilansu,
- przychody netto ze sprzedaży produktów i towarów,
- średnioroczne zatrudnienie.

Mierniki te zostały uznane za obiektywne kryteria klasyfikacji jednostek gospodarczych ze względu na wielkość. W Dyrektywie 2013/34/UE wskazane zostały cztery grupy jednostek: mikrojednostki, małe jednostki, średnie jednostki i duże jednostki. Klasyfikacja ta jest przedstawiona w tab. 1. Jednostkę zalicza się do odpowiedniej grupy wskazanej w tej tabeli, jeśli spełnia ona dwa z trzech określonych tam progów ilościowych.

**Tabela 1.** Klasyfikacja jednostek ze względu na wielkość

Rodzaje jednostek	Suma bilansowa (euro)	Przychody netto ze sprzedaży (euro)	Średnia liczba zatrudnionych (osoby)
Mikrojednostki	≤ 350 000	≤ 700 000	≤ 10
Małe jednostki	≤ 4 000 000 (6 000 000)*	≤ 8 000 000 (12 000 000)*	≤ 50
Średnie jednostki	≤ 20 000 000	≤ 40 000 000	≤ 250
Duże jednostki	> 20 000 000	> 40 000 000	> 250

\*Progi możliwe do ustalenia przez państwa członkowskie Unii Europejskiej.

Źródło: opracowanie własne na podstawie [Dyrektywa... 2013].

Jako duże jednostki, bez względu na wielkość przychodów ze sprzedaży, sumy bilansowej i średniej liczby zatrudnionych, traktuje się tzw. jednostki interesu publicznego. Są to mianowicie te jednostki, które:

- są regulowane prawem państwa członkowskiego i których zbywalne papiery wartościowe zostały dopuszczone do obrotu na rynku regulowanym któregośkolwiek państwa członkowskiego,
- są instytucjami kredytowymi,
- są zakładami ubezpieczeń,
- są wyznaczone przez państwa członkowskie jako jednostki interesu publicznego.

Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2013/34/UE wprowadziła również klasyfikację grup kapitałowych ze względu na wielkość. Mierniki skali działalności grup są takie same jak te dla jednostek. Zostały natomiast wyróżnione trzy kategorie grup: małe, średnie i duże. Kryteria klasyfikacji do tych grup są podane w tab. 2.

**Tabela 2.** Klasyfikacja grup ze względu na wielkość

Kryteria grup	Suma bilansowa (euro)	Przychody netto ze sprzedaży (euro)	Średnia liczba zatrudnionych (osoby)
Małe grupy	≤ 4 000 000 (6 000 000)*	≤ 8 000 000 (12 000 000)*	≤ 50
Średnie grupy	≤ 20 000 000	≤ 40 000 000	≤ 250
Duże grupy	> 20 000 000	> 40 000 000	> 250

\*Progi możliwe do ustalenia przez państwa członkowskie Unii Europejskiej.

Źródło: opracowanie własne na podstawie [Dyrektywa... 2013].

Zasady klasyfikacji do małych, średnich i dużych grup są takie same jak dla jednostek: spełnienie dwóch z trzech wskazanych kryteriów.

W Dyrektywie Parlamentu Europejskiego i Rady 2013/34/UE jest określony zakres informacji, jakie powinny ujawniać wszystkie jednostki i grupy. Ponadto są wskazane uproszczenia możliwe do zastosowania dla małych i średnich jednostek oraz dodatkowe ujawnienia dla średnich i dużych jednostek, a także jednostek interesu publicznego. Dla jednostek mikro są natomiast możliwe zwolnienia z pewnych obowiązków sprawozdawczych oraz dalsze uproszczenia w porównaniu z małymi jednostkami. Zróżnicowania zakresu ujawnień informacji w sprawozdaniach finansowych dotyczą także grup kapitałowych.

#### **4. Klasyfikacja jednostek ze względu na wielkość w polskim prawie bilansowym**

W Polsce w ustawie o rachunkowości nie zostały wprost wyróżnione grupy jednostek z punktu widzenia ich wielkości. W ustawie tej wyróżnia się natomiast kategorie jednostek ze względu na obowiązki w zakresie rachunkowości i sprawozdawczości finansowej. Zakres tych obowiązków wynika jednak przede wszystkim ze skali prowadzonej działalności, a ponadto częściowo wiąże się z charakterem działalności i znaczeniem jednostki w życiu publicznym.

Za mikrojednostki, według kryteriów zawartych w ustawie o rachunkowości, można uznać osoby fizyczne, spółki cywilne osób fizycznych, spółki jawne osób fizycznych oraz spółki partnerskie, których przychody netto ze sprzedaży towarów, produktów i operacji finansowych za poprzedni rok obrotowy są niższe niż równowartość w walucie polskiej 1 200 000 euro. Te jednostki są zwolnione z obowiązku prowadzenia rachunkowości zgodnie z ustawą o rachunkowości. Prowadzą one natomiast ewidencję na potrzeby rozliczeń z tytułu podatków, która jest znacznie prostsza od ksiąg rachunkowych.

Drugą kategorią są jednostki prowadzące działalność na niewielką skalę, które można nazwać małymi jednostkami. Za takie jednostki według kryteriów ustawy o rachunkowości (art. 5 ust. 2) uważa się te, które w roku obrotowym, za jaki spo-

rządza się sprawozdanie finansowe, oraz w roku poprzedzającym ten rok obrotowy nie osiągnęły dwóch z trzech następujących wartości:

- a) suma aktywów bilansu: 2 000 000 euro,
- b) przychody netto ze sprzedaży produktów i towarów oraz operacji finansowych: 4 000 000 euro,
- c) średnioroczne zatrudnienie: 50 osób.

Jednostki spełniające te kryteria mogą sporządzać sprawozdanie finansowe w uproszczonej formie, ograniczając się do wykazywania w bilansie oraz w rachunku zysków i strat pozycji oznaczonych literami i cyframi rzymskimi.

Trzecią kategorią jednostek wyróżnioną w ustawie o rachunkowości są te, których sprawozdania finansowe podlegają badaniu przez biegłych rewidentów i ogłaszaniu (art. 64 ust. 1). Do tej kategorii zalicza się dwie grupy jednostek:

- 1) jednostki zaufania publicznego, takie jak:
  - grupy kapitałowe sporządzające skonsolidowane sprawozdania finansowe,
  - banki, zakłady ubezpieczeń, zakłady reasekuracji,
  - jednostki działające na podstawie przepisów o obrocie papierami wartościowymi, funduszach inwestycyjnych i funduszach emerytalnych,
  - spółki akcyjne,
- 2) pozostałe jednostki, które w poprzedzającym roku obrotowym, za jaki sporządzono sprawozdanie finansowe, osiągnęły lub przekroczyły co najmniej dwie z trzech następujących wielkości:
  - suma aktywów bilansu: 2 500 000 euro,
  - przychody netto ze sprzedaży produktów i towarów oraz operacji finansowych: 5 000 000 euro,
  - średnioroczne zatrudnienie: 50 osób.

Jednostki wymienione w punkcie 2) można uznać za duże. Natomiast jednostki wymienione w punkcie 1), bez względu na te kryteria, są traktowane na równi z dużymi. Z kolei jednostki niespełniające kryteriów wskazanych w punkcie 2), które nie są małymi, można potraktować jako jednostki średniej wielkości.

Zastosowana w ustawie o rachunkowości klasyfikacja jednostek ze względu na skalę działalności nie pokrywa się z tą, jaką wprowadziła Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady. Przyjęte kryteria klasyfikacji są bardzo podobne, natomiast inne zostały wyróżnione w tych regulacjach grupy jednostek. W Dyrektywie są wyraźnie nazwane cztery kategorie jednostek: mikrojednostki oraz małe, średnie i duże jednostki. Terminologia taka nie występuje natomiast w ustawie o rachunkowości. W ustawie o rachunkowości nie ma ponadto klasyfikacji grup kapitałowych ze względu na wielkość. Zatem Dyrektywa 2013/34/UE lepiej porządkuje jednostki oraz grupy kapitałowe ze względu na ich wielkość, niż to czyni polska ustawa o rachunkowości.

Koniecznością jest dostosowanie regulacji polskiego prawa bilansowego do nowej Dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady w sprawie sprawozdań finansowych. Z tego też powodu została przygotowana nowelizacja ustawy o rachun-

kowości, w której znalazły odzwierciedlenie zalecenia tej Dyrektywy. Dotyczy to także zakresu ujawnień informacji w sprawozdaniach finansowych w relacji do wielkości i charakteru działalności jednostek gospodarczych. Zgodnie z postanowieniami Dyrektywy 2013/34/UE znowelizowane przepisy powinny mieć zastosowanie po raz pierwszy do sprawozdań finansowych za rok obrotowy rozpoczynający się 1 stycznia 2016 r. lub w trakcie roku kalendarzowego 2016.

## **5. Sprawozdawczość finansowa a wielkość jednostki gospodarczej w świetle stanowiska Rady Międzynarodowych Standardów Rachunkowości**

Dostosowanie zakresu ujawniania informacji w obligatoryjnych sprawozdaniach finansowych do skali działalności jednostki jest także zalecane przez Radę Międzynarodowych Standardów Rachunkowości. Przy czym ani w Założeniach koncepcyjnych sprawozdawczości finansowej, ani w Międzynarodowych Standardach Rachunkowości i Międzynarodowych Standardach Sprawozdawczości Finansowej nie ma określonych kryteriów klasyfikacji jednostek ze względu na wielkość. Przewidziane zostały natomiast uproszczenia dla małych i średnich jednostek stosujących MSR/MSSF.

W Założeniach koncepcyjnych sprawozdawczości finansowej wskazana jest konieczność dokonywania porównywania kosztów i korzyści związanych ze sprawozdaniami finansowymi, przy czym Rada Międzynarodowych Standardów Rachunkowości uznaje, że ograniczenie to powinno być rozważane w ogólnym kontekście sprawozdań finansowych, a nie w kontekście indywidualnych jednostek. Rada stoi na stanowisku, że przy rozważaniu relacji koszty–korzyści związanej z wymogami sprawozdawczymi należy wziąć pod uwagę różne czynniki, w tym m.in. wielkość jednostek gospodarczych. Jest to podobne stanowisko do tego określonego w Dyrektywie Parlamentu Europejskiego i Rady 2013/43/UE.

Rada Międzynarodowych Standardów Rachunkowości wydała w 2009 r. Międzynarodowy Standard Sprawozdawczości Finansowej dla Małych i Średnich Jednostek – MSSF dla MSJ [International... 2009]. Opublikowanie tego standardu jest wyrazem realizacji zasady dostosowania zakresu sprawozdań finansowych i ujawniania w nich informacji do wielkości jednostek gospodarczych. MSSF dla MSJ bazuje na Międzynarodowych Standardach Rachunkowości oraz Międzynarodowych Standardach Sprawozdawczości Finansowej – MSR/MSSF. W standardzie tym nie ma jednakże określonych progów ilościowych, które były kryteriami zaliczania jednostek do grup małych i średnich. Zawarte w nim rozwiązania są natomiast dostosowane do możliwości małych i średnich jednostek oraz do potrzeb informacyjnych ich interesariuszy i samych jednostek [Międzynarodowe... 2012, s. 12]. MSSF dla MSJ wskazuje znaczne uproszczenia w stosunku do rozwiązań

zawartych w MSR/MSSF, w szczególności zaś została znacznie ograniczona ilość ujawnień w informacji dodatkowej.

## 6. Zakończenie

Dostosowanie obowiązków w zakresie sprawozdawczości finansowej do wielkości jednostki gospodarczej jest ważnym kierunkiem zmian w systemie sprawozdawczości. Dostosowanie to przejawia się przede wszystkim wprowadzeniem uproszczeń w obligatoryjnych sprawozdaniach dla małych i średnich jednostek. Ponadto mikrojednostki są zwolnione z pewnych obowiązków dotyczących ujawniania informacji w sprawozdaniach finansowych. Duże jednostki gospodarcze mają natomiast nałożone dodatkowe wymogi w zakresie prezentowania informacji w sprawozdaniach finansowych.

Ogólną zasadą przy sporządzaniu sprawozdań finansowych jest proporcjonalność obciążeń związanych z ujawnianiem informacji do wielkości jednostki gospodarczej. Ważne jest, że możliwość stosowania uproszczeń i zwolnienie z pewnych obowiązków sprawozdawczych zmniejszają uciążliwość realizacji całego procesu przetwarzania danych w systemie rachunkowości, w tym zwłaszcza ewidencji księgowej. To z kolei skutkuje mniejszymi kosztami prowadzenia rachunkowości i sporządzania sprawozdań finansowych, co ma szczególne znaczenie zwłaszcza dla mikrojednostek.

Ograniczenie obowiązków co do ujawniania informacji w sprawozdaniach finansowych nie powinno odbić się negatywnie na interesariuszach jednostek gospodarczych, którzy mają określone zapotrzebowanie informacyjne. Słuszne jest jednakże założenie, że zainteresowanie działalnością różnych jednostek gospodarczych jest proporcjonalne do ich wielkości oraz charakteru działalności. Przy tym założeniu dokonane i przewidywane zmiany co do zakresu obligatoryjnych ujawnień w sprawozdaniach finansowych należy uznać za w pełni uzasadnione.

## Literatura

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, DzU UE L 182 z 29.06.2013 r.

Evaluating and Improving Governance in Organizations, International Federation of Accountants, "International Good Practice Guidance", February 2009.

Hendriksen E.A., van Breda M.F., 2002, *Teoria rachunkowości*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.

International Financial Reporting Standards for Small and Medium Entities – IFRs for SMEs, International Accounting Standards Board, London 2009.

Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej, 2011, SKWP, Warszawa.



- Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej dla Małych i Średnich Jednostek, 2012, red. W.A. Nowak, Wolters Kluwer Polska, Warszawa.
- Nowak E., 2014, *Ujawnianie informacji w sprawozdaniach finansowych a wielkość jednostki gospodarczej w świetle nowej Dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia nr 65.
- Nowak E., 2010, *Wpływ norm rachunkowości na jakość informacji zarządczej*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu nr 122, Wrocław.
- SFAC no 2. Qualitative Characteristics of Accounting Information, FASB, May 1980, [www.fasb.org](http://www.fasb.org).
- Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, DzU 2009, nr 152, poz. 1223, tekst jednolity, DzU 2013, poz. 300.

## **OBLIGATIONS RELATING TO STATUTORY FINANCIAL REPORTING VS. COMPANY SIZE**

**Summary:** The preparation of financial statements constitutes the last stage of financial data processing in companies. This process involves a number of activities related to presentation, valuation and disclosure of economic activities and financial assets. This burden may prove excessive for small and micro-entities, therefore the current trend is to alleviate it by relating the scope of reporting obligations to company size. This paper presents relations between the extent of information required in statutory financial statements and the scale of company operation. The problem is analysed in the light of current financial reporting obligations in Poland, as well as the new Directive of the European Parliament and of the Council on the Annual Financial Statements.

**Keywords:** financial statement, statutory financial reporting obligations, EU directives, scale of operation.