



Anna Kuzior

Uniwersytet Ekonomiczny w Katowicach
Wydział Finansów i Ubezpieczeń
Katedra Rachunkowości
anna.kuzior@ue.katowice.pl

DYREKTYWA UE O RACHUNKOWOŚCI A ZMIANY W UJAWNIANIU DANYCH W INFORMACJI DODATKOWEJ DO SPRAWOZDANIA FINANSOWEGO

Streszczenie: Artykuł przedstawia rozwiązania w zakresie sporządzania informacji dodatkowej, przyjęte w czerwcu 2013 r. w dyrektywie Unii Europejskiej o rachunkowości. Wprowadzone zasady w sposób istotny uzależniają obowiązki dotyczące sporządzania tego elementu sprawozdania od wielkości jednostki gospodarczej. Rzeczą szczególnie istotną jest fakt, że raport mikrojednostek nie obejmuje not objaśniających. Dla pozostałych podmiotów dyrektywa ustaliła listę obowiązkowych ujawnień. Warto w tym miejscu podkreślić, że państwa członkowskie nie mogą nakładać na małe podmioty obowiązku prezentowania większej ilości informacji, niż wynika to z dyrektywy. W tej jej części zastosowano bowiem zasadę „maksimum harmonizacji”. W ślad za rozwiązaniami przyjętymi przez Unię Europejską muszą iść zmiany w Ustawie o rachunkowości. Częściowo zostały one wprowadzone w 2014 r., kiedy to uregulowano kwestie związane ze sprawozdaniem mikropodmiotów, w lipcu 2015 r. przyjęto zmiany do Ustawy o rachunkowości, odnoszące się do zasad sporządzania sprawozdań, w tym informacji dodatkowej przez małe, średnie i duże jednostki. Dwie ostatnie grupy podmiotów będą musiały prezentować dodatkowe, w stosunku do aktualnych rozwiązań, informacje wynikające z zastosowania zasady ostrożności, jak i wartości godziwej do wyceny bilansowej.

Słowa kluczowe: dyrektywa UE o rachunkowości, Ustawa o rachunkowości, informacja dodatkowa do sprawozdania finansowego, mikro, małe, średnie, duże jednostki gospodarcze.

Wprowadzenie

Sprawozdanie finansowe, które stanowi źródło danych o sytuacji finansowej i majątkowej podmiotu go sporządzającego powinno zaspokoić potrzeby informacyjne jego użytkowników, głównie zewnętrznych. Temu celowi podporządkowana jest zawartość raportu, w pierwszej kolejności elementy, które go

tworzą. Do podstawowych należą bilans oraz rachunek zysków i strat, a zatem odbiorcy otrzymują informację o aktywach, zobowiązaniach, kapitale własnym, kosztach i przychodach. W przypadku większych jednostek dane obejmują też informacje o przepływach pieniężnych oraz o zmianach w kapitale własnym. Niezależnie jednak od zakresu sprawozdania finansowego, jest ono zawsze raportem syntetycznym, prezentującym informacje w sposób zbiorczy. Dla użytkowników zewnętrznych, dla których sprawozdanie finansowe jest jedynym źródłem informacji o sytuacji majątkowej i finansowej podmiotu, takie dane zwykle nie są wystarczające dla prawidłowego analizowania sytuacji jednostki, a tym samym nie są wystarczającą podstawą do podejmowania decyzji ekonomicznych. Z tego powodu do podstawowych elementów sprawozdania dołączana jest zwykle informacja dodatkowa, stanowiąca uzupełnienie informacji prezentowanych w innych elementach raportu.

Od pewnego czasu w gremiach odpowiedzialnych za tworzenie standardów rachunkowości (w szerokim ich rozumieniu) toczą się dyskusje nad zasadnością przygotowywania przez wszystkie podmioty obszernych informacji dodatkowych. Miały one miejsce również w Unii Europejskiej (UE), która podjęła już w tym zakresie odpowiednie działania i decyzje. Ich wyrazem są rozwiązania przyjęte w czerwcu 2013 r. w dyrektywie o rachunkowości, co oczywiście skutkuje koniecznością wprowadzenia zmian do prawa bilansowego państw członkowskich.

Celem artykułu jest przedstawienie kierunku zmian w zasadach sporządzania i zakresie informacji prezentowanych w informacji dodatkowej wynikających z regulacji zawartych w dyrektywie o rachunkowości. Na podstawie analizy aktów prawnych, publikowanych projektów zmian oraz literatury przedmiotu zostaną zaprezentowane rozwiązania przyjęte lub sugerowane przez UE oraz ich wpływ na rozwiązania krajowe.

1. Cel i funkcje informacji dodatkowej do sprawozdania finansowego

Informacja dodatkowa jest elementem sprawozdania finansowego, który spełnia zasadniczo dwie funkcje. Po pierwsze, prezentuje zasady przejętej przez jednostkę polityki rachunkowości, w szczególności wyceny, których znajomość pozwala na właściwe interpretowanie zawartych w raporcie danych. W każdych warunkach standardy rachunkowości dają jednostkom gospodarczym prawo wyboru określonych metod wyceny, które mogą być wykorzystywane w celu kreowania pożądanego przez podmiot rezultatów, np. zysków bilansowych czy wartości aktywów i zobowiązań. Znajomość zasad wyceny stosowanych przez podmiot gospodarczy jest szczególnie istotna w sytuacji, gdy pomiar wartości

bilansowej odbywa się przy zastosowaniu wartości godziwej. Po drugie, informacja dodatkowa jest rozszerzeniem i uzupełnieniem danych prezentowanych w pozostałych elementach sprawozdania, umożliwia więc dostęp do dokładniejszych danych, również takich, które ze względu na niespełnienie kryteriów ujmowania nie mogły się znaleźć w bilansie i rachunku zysków i strat oraz do informacji, które mają charakter niefinansowy. Noty uzupełniające przygotowywane do sprawozdania finansowego prezentują m.in. szczegółowe dane wyjaśniające charakter i przyczyny zmian składników sprawozdania finansowego, ujawniają informacje o kwotach dokonanych odpisów aktualizujących wartość składników majątkowych oraz podają dokładne informacje o istotnych elementach kształtujących wynik finansowy. W informacji dodatkowej prezentowane są również dane o wykorzystywanych środkach gospodarczych, które nie spełniają warunku kontroli, a mogą istotnie przyczynić się do uzyskiwanych korzyści (np. wynikające z zawartych umów leasingu finansowego), oraz o kwotach ciężących na jednostce zobowiązań, które w myśl stosowanych rozwiązań rachunkowości nie są ujmowane w bilansie (przykładem mogą być zobowiązania wynikające z zawartych umów leasingu operacyjnego). W tej części sprawozdania finansowego jednostka przedstawia też użytkownikom informacje opisowe, np. o zatrudnieniu, o grożącym jej ryzyku i stosowanych sposobach jego ograniczania, a także wszystkie inne dane, które jednostka uznaje za istotne dla osób zainteresowanych jej sytuacją majątkową i finansową.

Patrząc na zawartość informacyjną tego elementu sprawozdania, należy go analizować z dwóch punktów widzenia. Z jednej strony trzeba go ocenić pod kątem spełnienia oczekiwań użytkowników, a zatem z perspektywy przydatności danych w nim zawartych w procedurze podejmowania decyzji ekonomicznych [Głębocka, 2013]. Jest rzeczą bezdyskusyjną, że racjonalne decyzje ekonomiczne podejmowane w szczególności przez inwestorów i kredytodawców wymagają dysponowania informacjami, które podmiot ujawnia w notach objaśniających – podstawowe elementy sprawozdania, które prezentują informacje w sposób bardzo syntetyczny są zwykle z perspektywy użytkowników niewystarczające.

Z drugiej strony, oceniając informacje, dodatkowo warto zwrócić uwagę na relacje kosztów przygotowania tego elementu sprawozdania do korzyści, które ono przynosi interesariuszowi. Noty objaśniające są zdecydowanie najbardziej obszernym elementem raportu finansowego, co bezpośrednio przekłada się na pracochłonność i koszty jego przygotowania. Ponoszenie tych kosztów jest zasadne tylko w takiej sytuacji, gdy przygotowane informacje są faktycznie istotne dla użytkowników. Analizując przydatność danych uzupełniających, należy się zastanowić czy faktycznie wszystkie informacje zawarte, często na co najmniej kilkudziesięciu stronach, są wykorzystywane przez osoby, które wyciągają okre-

ślone wnioski z tego raportu. Nierzadko obserwuje się sytuację, w której z roku na rok zakres informacji prezentowanych przez jednostkę gospodarczą jest coraz szerszy. Z jednej strony może to sprzyjać zwiększeniu przydatności raportu, z drugiej jednak prawdopodobne jest, że mnogość szczegółowych danych doprowadzi w konsekwencji do sytuacji, w której użytkownik nie będzie potrafił zidentyfikować tych faktów, które są najbardziej istotne. Dostrzeżenie tej sytuacji przez gremia odpowiedzialne za stanowanie prawa bilansowego spowodowało, że obecnie daje się zauważyć wprowadzanie do standardów rachunkowości rozwiązań, które mają w określonych przypadkach ograniczyć zakres dodatkowo prezentowanych przez jednostki informacji.

2. Rozwiązania przyjęte w dyrektywie UE o rachunkowości w zakresie danych prezentowanych w informacji dodatkowej

W czerwcu 2013 r. Parlament Europejski przyjął dyrektywę w sprawie rocznych sprawozdań finansowych, skonsolidowanych sprawozdań finansowych i powiązanych sprawozdań niektórych rodzajów jednostek (zwaną też dyrektywą o rachunkowości), która zastąpiła obowiązującą wcześniej czwartą dyrektywę dotyczącą rocznych sprawozdań finansowych oraz siódmą prezentującą zagadnienia związane ze sporządzaniem sprawozdań skonsolidowanych. W dyrektywie o rachunkowości z 2013 r. ujęto kwestie odnoszące się do zasad sporządzania sprawozdań przez różnej wielkości jednostki gospodarcze – mikro, małe, średnie i duże, wyodrębnione na podstawie wielkości przychodów, sumy aktywów i przeciętnego zatrudnienia (w roku obrotowym). Dla poszczególnych grup jednostek wskazano elementy tworzące sprawozdanie finansowe oraz zakres informacji w nich ujawnianych [Rówińska, 2014, s. 221-229]. Opracowując dyrektywę, szczególny nacisk położono na stworzenie właściwych ram sprawozdawczości finansowej dla najmniejszych podmiotów gospodarczych. Zgodnie z zasadą „najpierw myśl na małą skalę” uznano, że właściwe, z punktu widzenia rozwoju najmniejszych jednostek gospodarczych, będzie ograniczenie obciążeń administracyjnych na nie nakładanych. Zdaniem Komisji Europejskiej jednym z większych ciężarów o takim charakterze są obowiązki wynikające z konieczności prowadzenia rachunkowości i w konsekwencji sporządzania sprawozdań finansowych. Rozwiązaniem tego problemu stało się wprowadzenie kategorii mikropodmiotów, dla których w znacznym stopniu ograniczono obowiązki sprawozdawcze [Takats, 2013]. Poza kilkuelementowym bilansem oraz rachunkiem zysków i strat te jednostki gospodarcze nie mają obowiązku prezentowania żadnych innych elementów sprawozdania finansowego. To, co w przyjętych

rozwiązaniach jest rzeczą najważniejszą to fakt, że jednostki mikro zostały zwolnione z obowiązku sporządzania informacji dodatkowej, która wcześniej była obowiązkowym elementem sprawozdania finansowego każdego podmiotu. Uznano bowiem, że sprawozdanie finansowe tej grupy podmiotów nie jest przedmiotem zainteresowania szerokiego kręgu interesariuszy, nie ma więc potrzeby ponoszenia kosztów jego przygotowania, które byłyby niewspółmierne do korzyści, które taki raport generuje. Obecnie w miejsce informacji dodatkowej jednostki mikro mają obowiązek przedstawienia tylko przypisów do bilansu. Zawierają one informacje na temat kwot wszelkich zobowiązań finansowych, gwarancji i poręczeń lub zobowiązań warunkowych nieujętych w bilansie, ze wskazaniem charakteru i formy wierzytelności zabezpieczonych rzeczowo. Drugą grupą informacji uzupełniających do bilansu stanowią te, które dotyczą kwot zaliczek i kredytów (pożyczek) udzielonych członkom organów administracyjnych, zarządzających i nadzorujących, 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. Mikrojednostki nie mają obowiązku prezentowania żadnych innych danych uzupełniających i rozszerzających informacje prezentowane w bilansie czy rachunku zysków i strat.

Pozostałe podmioty gospodarcze, większe niż jednostki mikro, sporządzają obowiązkowo informację dodatkową. Dyrektywa określa jej minimalny zakres informacyjny dla wszystkich trzech grup jednostek – małych, średnich i dużych, przy czym nie daje możliwości państwom członkowskim rozszerzenia obowiązku ujawniania dodatkowych informacji przez małe podmioty; prawo krajowe może tego wymagać od podmiotów średnich i dużych. W art. 16 dyrektywy wskazano, jakie dane muszą być prezentowane w przypadku wspomnianych trzech grup podmiotów. Informacja dodatkowa musi zawierać szczegółowe informacje na temat:

- stosowanych przez jednostkę zasad rachunkowości,
- skutków wyceny środków trwałych w wartości zaktualizowanej i instrumentów finansowych w wartości godziwej,
- kwot zobowiązań finansowych, gwarancji, zobowiązań warunkowych, nieujętych w bilansie,
- kwot środków przekazanych członkom organów zarządzających, administrujących i nadzorujących w formie zaliczek czy pożyczek,
- istotnych co do wielkości oraz charakteru kosztów i przychodów,
- kwot zobowiązań finansowych, które staną się wymagalne po upływie pięciu lat oraz wszelkich wierzytelności zabezpieczonych rzeczowo,
- średniej liczby zatrudnionych.

Przedstawiona lista zawiera faktycznie najistotniejsze informacje, które uzupełniają i wyjaśniają dane zawarte w podstawowych elementach sprawozdania finansowego. W niewielkim stopniu obejmują one informacje niefinansowe, stanowiące dodatkowe dane, nieprezentowane w bilansie oraz rachunku zysków i strat.

Średnie i duże jednostki oraz jednostki interesu publicznego mają obowiązek prezentowania dodatkowych informacji uzupełniających do sprawozdania finansowego. Wymaga się od nich, na podstawie art. 17 dyrektywy, ujawniania szczegółowych danych na temat:

- zasad ustalania wartości i zmian w niej zachodzących w odniesieniu do poszczególnych pozycji aktywów trwałych i instrumentów finansowych,
- korekt wartości aktywów dokonywanych dla celów podatkowych,
- kwot wynagrodzeń wypłaconych w danym roku obrotowym członkom organów zarządzających, nadzorujących, administrujących oraz zobowiązań wynikających z emerytur dla byłych pracowników pełniących wyżej wymienione funkcje,
- średniej liczby zatrudnionych w roku obrotowym z podziałem na kategorie oraz informacje o kwotach poniesionych kosztów osobowych z uwzględnieniem wynagrodzeń, ubezpieczeń i kosztów emerytur,
- rezerwy z tytułu podatku odroczonego,
- jednostek, w których podmiot sprawozdawczy ma udziały kapitałowe,
- liczby i wartości nominalnej wyemitowanych w ciągu roku akcji lub udziałów,
- podziału wyniku finansowego,
- celu i charakteru umów zawartych przez jednostkę, których skutki nie zostały ujęte w bilansie, a z realizacją których wiąże się istotne ryzyko, ważne dla oceny sytuacji jednostki,
- charakteru i skutków zdarzeń, które wystąpiły po dniu bilansowym,
- zawartych umów z jednostkami powiązanymi.

Duże jednostki oraz jednostki interesu publicznego prezentują dodatkowo szczegółowe informacje o przychodach ze sprzedaży w podziale na ich poszczególne kategorie i obszary geograficzne oraz dane dotyczące kosztów badania sprawozdania i doradztwa podatkowego. Jednostki inne niż małe, poza dodatkowymi danymi uzupełniającymi informacje bilansowe i wynikowe, muszą przedstawiać też znaczny zakres wyjaśnień o charakterze niefinansowym.

Dyrektywa różnicuje zakres danych prezentowanych w informacji dodatkowej przez jednostki należące do poszczególnych, zdefiniowanych grup. Fakt poszerzania zakresu informacyjnego w przypadku większych podmiotów związany jest bezpośrednio z tym, że sprawozdania takich jednostek są przedmiotem zainteresowania większej grupy użytkowników zewnętrznych. Dane tam zawarte muszą więc spełniać ich potrzeby, niezbędne do podejmowania decyzji, głównie w zakresie inwestowania w te podmioty bądź ich kredytowania.

3. Wpływ dyrektywy o rachunkowości na polskie prawo bilansowe

Przyjęcie nowej dyrektywy o rachunkowości spowodowało konieczność wprowadzenia zmian do prawa bilansowego poszczególnych państw członkowskich [Dadacz, 2014, s. 2-6]. W Polsce uregulowano już kwestię sprawozdawczości mikropodmiotów, wprowadzając stosowne zmiany do Ustawy o rachunkowości. Jeśli jednostki zdefiniowane w art. 3 ust. 1a pkt 1 Ustawy o rachunkowości [Ustawa o rachunkowości] przyjmą reżim mikropodmiotu, to ich sprawozdanie sporządzone za 2014 r. nie będzie już zawierało informacji dodatkowej. Skrócony bilans i rachunek zysków i strat musi być w takim przypadku uzupełniony o dane wprowadzające, dotyczące takich kwestii, jak:

- informacje o jednostce i okresie jej działalności; okres, za który sporządzano sprawozdanie; założenie co do zachowania lub nie zasady kontynuacji działania,
- przyjęte uproszczenia przysługujące jednostkom mikro oraz stosowane, wynikające z ustawy, instrumenty polityki rachunkowości.

Sprawozdanie finansowe polskich mikropodmiotów zawiera trzy przypisy do bilansu, wynikające z wymogów dyrektywy; rachunek zysków i strat nie jest uzupełniany o jakiegokolwiek informacje dodatkowe. Warto w tym miejscu wspomnieć, że warunki pozwalające na zaliczenie jednostki do grupy mikropodmiotów (suma aktywów, przychodów i poziom zatrudnienia) można sprawdzić dopiero na koniec roku obrotowego – wtedy to okazuje się czy może ona korzystać z opisanych przywilejów sprawozdawczych. Oznacza to, że znaczne skrócenie sprawozdania finansowego nie idzie w parze ze zmniejszeniem bieżących obowiązków ewidencyjnych – jednostki muszą być przygotowane na sporządzenie pełnego sprawozdania, wraz z informacją dodatkową, jeśli na koniec roku okaże się, że ustalone warunki nie zostały spełnione.

Zmiany dotyczące zakresu ujawnień w informacji dodatkowej odnoszą się też pozostałych podmiotów gospodarczych – małych, średnich i dużych. Stosowne rozwiązania zostały wprowadzone Ustawą z dnia 23 lipca 2015 r. o zmianie ustawy o rachunkowości oraz niektórych innych ustaw [Ustawa o zmianie ustawy o rachunkowości] i zasadniczo będą obowiązywały przy sporządzaniu sprawozdania za 2016 r., ale mogą być zastosowane już w 2015 r.

Ustawa wprowadziła kategorię małych jednostek, do których zalicza przede wszystkim spółki kapitałowe, osoby fizyczne i ich spółki (cywilne, jawne i partnerskie), prowadzące rachunkowość na podstawie art. 2 ust. 1 pkt. 1 i 2 Ustawy o rachunkowości, które w pierwszym roku prowadzonej działalności lub w przypadku kontynuowania działalności, w dwóch kolejnych latach, nie przekroczyły co najmniej dwóch z trzech podanych wielkości:

- 17 000 000 zł – w przypadku sumy aktywów bilansu na koniec roku obrotowego,
- 34 000 000 zł – w przypadku przychodów netto ze sprzedaży towarów i produktów za rok obrotowy,
- 50 osób – w przypadku średniorocznego zatrudnienia w przeliczeniu na pełne etaty.

Małą jednostką (czyli korzystającą z ustawowych uproszczeń przy sporządzaniu sprawozdania finansowego) mogą być też osoby fizyczne prowadzące działalność gospodarczą, które nie przekroczyły w poprzednim roku obrotowym przychodów w kwocie stanowiącej równowartość 1 200 000 euro, a które podjęły decyzję o prowadzeniu rachunkowości.

Do grupy małych podmiotów mogą być zaliczane jednostki, spełniające powyższe warunki, inne niż te, które są jednostkami interesu publicznego. Należy jednak zauważyć, że przynależność do grupy małych jednostek nie następuje automatycznie w związku ze spełnieniem ustawowych wymogów. Wymaga ona podjęcia decyzji przez organ zatwierdzający sprawozdanie finansowe, że podmiot będzie korzystał z uproszczeń przewidzianych w ustawie dla tej grupy podmiotów.

W lipcu 2015 r. do Ustawy o rachunkowości wprowadzono z jednej strony zmniejszenie zakresu informacji prezentowanych przez małe podmioty w informacji dodatkowej (w stosunku do rozwiązań obecnych), z drugiej zaś nastąpiło pewne rozszerzenie obowiązku ujawniania informacji, wynikające z faktu przeniesienia tam informacji z dotychczas sporządzanego przez te jednostki sprawozdania z działalności. Chodzi tu o informacje dotyczące akcji lub udziałów własnych, takie jak przyczyny ich nabycia oraz wartości opisujące nabyte i zbyte w ciągu roku akcje (udziały) własne. W konsekwencji jednak ilość i zakres informacji uzupełniających prezentowanych przez te jednostki ulegnie zmniejszeniu. Obecnie Ustawa o rachunkowości przewiduje konieczność ujawnienia przez małe podmioty informacji dodatkowej złożonej z osiemnastu pozycji danych, niepodzielonych na kategorie powiązane z poszczególnymi elementami sprawozdań. Przed zmianą, lista ujawnień obejmowała 9 grup informacji liczących łącznie 44 pozycje sprawozdawcze. Rzecz jasna nie wszystkie dotyczyły każdego podmiotu sporządzającego sprawozdanie, a ponadto na mocy zapisów art. 50, ust. 2 mniejsze jednostki miały prawo sporządzać informację dodatkową w uproszczonej formie. Niemniej jednak, obowiązki sprawozdawcze tych podmiotów, które zdecydują się przyjąć reżim małej jednostki, będą znacznie mniejsze.

Nowelizacja Ustawy o rachunkowości, która wynika z przyjęcia nowej dyrektywy, dotyczy w obszarze informacji dodatkowej również pozostałych jednostek gospodarczych. Rozwiązania wprowadzone w 2013 r. do dyrektywy są w niektórych kwestiach szersze niż te, które w tym czasie obowiązywały w Pol-

sce. Dla jednostek innych niż mikro i małe ustawodawca wprowadził informację złożoną z 10 grup. Pierwsza, obejmująca szczegółowe dane dotyczące składników majątku i kapitału własnego, została poszerzona o dane na temat:

- kwoty dokonanych w trakcie roku obrotowego odpisów aktualizujących wartość aktywów trwałych odrębnie dla długoterminowych aktywów niefinansowych oraz długoterminowych aktywów finansowych,
- kwoty odpisanej wartości firmy i kosztów zakończonych prac rozwojowych wraz z informacjami na temat okresu, w którym dokonuje się od tych pozycji odpisów amortyzacyjnych,
- liczby oraz wartości posiadanych papierów wartościowych lub praw, w tym świadectw udziałowych, zamiennych dłużnych papierów wartościowych, warrantów i opcji, ze wskazaniem praw jakie przyznają,
- powiązania między kwotami należności lub zobowiązań wykazywanych w różnych pozycjach bilansu (długo- i krótkoterminowych) oraz innymi aktywami oraz pasywami prezentowanymi w taki sposób.

Istotne rozszerzenie dotyczy konieczności prezentowania danych związanych z wykorzystaniem do wyceny bilansowej wartości godziwej. Jeżeli jednostka stosuje taki model wyceny dla aktywów niebędących instrumentami finansowymi, to jest zobligowana do ujawnienia informacji na temat:

- istotnych założeń przyjętych do ustalenia wartości godziwej, w przypadku gdy dane przyjęte do ustalenia tej wartości nie pochodzą z aktywnego rynku,
- wartości godziwej wykazanej w bilansie oraz skutków przeszacowania, rozliczonych z wynikiem finansowym i kapitałem z aktualizacji wyceny, dla każdej kategorii składnika aktywów niebędącego instrumentem finansowym. Dodatkowo jednostka musi zaprezentować szczegółowe informacje dotyczące zmian w stanie kapitału z aktualizacji wyceny, które nastąpiły na przestrzeni roku obrotowego, a wynikały z wyceny w wartości godziwej.

Dodatkowe informacje muszą być prezentowane również w odniesieniu do rachunku zysków i strat. W sprawozdaniu finansowym, które będzie przygotowane zgodnie z przepisami wprowadzonymi w lipcu 2015 r., po pierwsze zaprezentowane zostaną bardziej szczegółowe dane dotyczące charakteru świadczeń pracowniczych, a po drugie, wobec wyeliminowania strat i zysków nadzwyczajnych w informacji dodatkowej, będą ujawniane informacje na temat kwot i charakteru poszczególnych pozycji przychodów lub kosztów o nadzwyczajnej wartości lub które wystąpiły incydentalnie.

Podsumowanie

Zmiany, które następują w sprawozdawczości finansowej, w tym w zasadach sporządzania informacji dodatkowej, idą w dwóch kierunkach. Z jednej strony można obserwować likwidację tego elementu sprawozdania w przypadku mikropodmiotów, z drugiej na większe jednostki są nakładane dodatkowe obowiązki sprawozdawcze. W kontekście zmian, które wprowadziła Unia Europejska, najszerzej komentowane są te, dotyczące wprowadzenia uproszczeń dla mikropodmiotów [www.accaglobal.com]. Należy zgodzić się z założeniem, że sprawozdanie tej grupy jednostek gospodarczych nie jest przedmiotem zainteresowania szerokiego kręgu odbiorców, niemniej jednak zakres informacji w nim prezentowanych jest tak ubogi, że w zasadzie nie jest w stanie dostarczyć wiarygodnych informacji o sytuacji majątkowej i finansowej podmiotu. Kilkuelementowy bilans i niewiele bardziej obszerny rachunek zysków i strat nie jest uzupełniony o żadne dodatkowe informacje. W kontekście dokonanych zmian należy się zastanowić nad tym, czy zwykle podkreślane kryterium kosztów sporządzania sprawozdania finansowego i korzyści, które ono przynosi, nie zostało w tym przypadku nadmiernie zachwiane. Pojawia się też wątpliwość co do bezpieczeństwa obrotu gospodarczego, jeśli dane, które go obrazują, są tak ubogie. Szczególnie niebezpieczne mogą się okazać te rozwiązania dla banków finansujących mikropodmioty.

Również małe podmioty gospodarcze mają obecnie ograniczone, w stosunku do wcześniej obowiązujących, wymogi w zakresie prezentowania danych w informacji dodatkowej. Zakres tych informacji zawarty w znowelizowanej Ustawie o rachunkowości pozwoli jednak na ujawnianie tych wielkości, które dla potencjalnych odbiorców będą użyteczne.

Inaczej zmiany wynikające z obowiązku implementacji dyrektywy UE o rachunkowości wpłyną na informację dodatkową średnich i dużych jednostek. Te podmioty będą musiały prezentować dodatkowe informacje, głównie dotyczące skutków wyceny bilansowej. Wobec wielu sporów toczących się wokół zasadności wyceny w wartości godziwej, właściwe wydaje się rozwiązanie polegające na konieczności prezentowania szczegółowych danych dotyczących zasad ustalania tej kategorii wyceny.

Efekty wynikające z przyjęcia rozwiązań wprowadzonych dyrektywą o rachunkowości widoczne będą za kilka lat, kiedy to po pierwsze będzie wiadomo na jaką skalę jednostki przyjmują reżim mikro i małych podmiotów, i po drugie, gdy jednostki te zaczną zaopatrywać użytkowników sprawozdania w raporty sporządzone według uproszczonych zasad. Wtedy też można będzie stwierdzić, na ile istotne okaże się dla interesariuszy rozszerzenie danych prezentowanych w raportach większych jednostek.

Literatura

- Dadacz J. (2014), *Kierunki zmian przepisów o rachunkowości*, „Rachunkowość”, nr 1.
- 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 i Rady 2006/43/WE oraz uchylająca dyrektywy Rady 78/660/EWG i 83/349/EWG, Dz.Urz. UE z dn.29 czerwca 2013 r., poz. L 182/192.
- Głębocka M. (2014), *Użyteczność decyzyjna informacji dodatkowej – wybrane problemy*, [w:] T. Kiziukiewicz, red., *Problemy współczesnej rachunkowości*. Tom 2, „Zeszyty Naukowe. Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia”, nr 765(61), Uniwersytet Szczeciński.
- Implementing the New European accounting directive: Making the right choices*, www.accaglobal.com/ca/en/discover/news/2014/07/european-accounting [dostęp: 5.03.2014].
- Rówińska M. (2014), *Zakres sprawozdania finansowego małych i średnich jednostek gospodarczych*, [w:] T. Kiziukiewicz, red., *Rachunkowość i sprawozdawczość finansowa*, „Zeszyty Naukowe. Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” nr 827(69), Uniwersytet Szczeciński.
- Takats G. (2013), *Koncepcja sprawozdawczości finansowej mikropodmiotów – przyczynek do dyskusji*, [w:] Z. Luty, A. Łakomiak, A. Mazur, red., *Przyszłość rachunkowości i sprawozdawczości – założenia, zasady, definicje. Kierunki zmian prawa bilansowego w Polsce*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego, Wrocław.
- Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości. Dz.U. 2013, poz. 330 z późn. zm.
- Ustawa z dnia 23 lipca 2015 r. o zmianie ustawy o rachunkowości oraz niektórych innych ustaw. Dz.U. 2015, poz.1333.

UE ACCOUNTING DIRECTIVE AND CHANGES IN DISCLOSURES OF INFORMATION PRESENTED IN NOTES

Summary: The article presents solutions concerning preparation of notes to financial statement accepted by EU in accounting directive in June 2013. Introduced rules, in significant manner, made financial reporting duties depended on size of economic entities. It should be emphasized, that now financial statement prepared by micro entities doesn't comprise notes. Member states shall not require disclosure for small entities beyond what is required or permitted by directive, because the rule of maximum harmonization has been applied. The solutions accepted by EU in directive must be incorporated into Polish accounting act. The first part of changes was done in 2014 when the rules of financial statement of micro entities was introduced. In July 2015 the rest of changes concerning medium – sized and big entities' financial report, prepared by ministry of finance was accepted by Polish parliament. New regulations concern the range of notes to financial statement for entities different then micro and small ones.

Keywords: EU accounting directive, Polish accounting act, notes to financial statement, micro, small, medium and big sized entities.