

Które firmy sporządzą uproszczone sprawozdanie za 2016 r.

Katarzyna Grzegarek, [audyt Gliwice](#), Senior Associate w Rödl & Partner

Suma bilansowa, przychody i zatrudnienie to wielkości, które w kolejnych latach mogą się znacznie zmieniać. Przekroczenie progów ustalonych dla jednostek mikro nie przekreśla jednak automatycznie możliwości stosowania uproszczeń.

Ustawy z 11 lipca 2014 r. i z 23 lipca 2015 r. o zmianie ustawy o rachunkowości (dalej: uor) stanowią implementację dyrektywy 2013/34/UE do polskiego porządku prawnego. Jednym z celów dyrektywy było wprowadzenie uproszczeń prowadzących do zmniejszenia obciążeń w zakresie obowiązków sprawozdawczych mniejszych podmiotów gospodarczych. Uproszczenia te zostały wprowadzone poprzez zdefiniowanie nowych kategorii podmiotów - jednostek mikro i jednostek małych. W dalszej części artykułu zostanie omówiona definicja jednostek mikro oraz przewidziane dla nich uproszczenia.

Definicja

Jednostka mikro została zdefiniowana w art. 3 ust. 1a uor. Podstawową kategorię jednostek mikro stanowią spółki handlowe, spółki cywilne, inne osoby prawne, a także oddziały przedsiębiorców zagranicznych, podlegające przepisom uor, które w roku obrotowym, za który sporządzają sprawozdanie finansowe, oraz w roku poprzedzającym ten rok obrotowy, nie przekroczyły co najmniej dwóch z następujących trzech wielkości:

- suma bilansowa na koniec roku obrotowego: 1 500 000 zł,
- przychody netto ze sprzedaży towarów i produktów za rok obrotowy: 3 000 000 zł,
- średnioroczne zatrudnienie w przeliczeniu na pełne etaty: 10 osób.

Do katalogu jednostek mikro zalicza się również następujące grupy podmiotów:

- stowarzyszenia, związki zawodowe, organizacje pracodawców, izby gospodarcze, fundacje, przedstawicielstwa przedsiębiorców zagranicznych, organizacje rolników, samorządu zawodowego, samorządu gospodarczego rzemiosła, Polskie Biuro Ubezpieczycieli Komunikacyjnych, które nie prowadzą działalności gospodarczej;
- osoby fizyczne, spółki cywilne osób fizycznych, spółki jawne osób fizycznych oraz spółki partnerskie, których przychody netto ze sprzedaży i operacji finansowych wyniosły równowartość w walucie polskiej nie mniej niż 1,2 mln euro i nie więcej niż 2 mln euro za poprzedni rok obrotowy;
- osoby fizyczne, spółki cywilne osób fizycznych, spółki jawne osób fizycznych oraz spółki partnerskie, które prowadzą księgi rachunkowe dobrowolnie.

Wyłączenia

Do kategorii jednostek mikro nie mogą być nigdy zaliczone tzw. jednostki zainteresowania publicznego, niezależnie od wymienionych powyżej kryteriów wartościowych. Jednostką mikro w rozumieniu art. 3 ust. 1e uor nie mogą być:

1. jednostki organizacyjne działające na podstawie prawa bankowego, przepisów o obrocie papierami wartościowymi, przepisów o funduszach inwestycyjnych, przepisów o działalności ubezpieczeniowej i reasekuracyjnej, przepisów o spółdzielczych kasach oszczędnościowo-kredytowych lub przepisów o organizacji i funkcjonowaniu funduszy emerytalnych;
2. jednostki zamierzające ubiegać się albo ubiegające się o zezwolenie na wykonywanie działalności na podstawie przepisów, wymienionych w pkt 1., lub wpis do rejestru zarządzających ASI na podstawie przepisów o funduszach inwestycyjnych i zarządzaniu alternatywnymi funduszami inwestycyjnymi;
3. alternatywne spółki inwestycyjne w rozumieniu przepisów o funduszach inwestycyjnych i zarządzaniu alternatywnymi funduszami inwestycyjnymi, w tym uprawnione do posługiwania się nazwą „EuVECA” albo „EuSEF”;
4. emitenci papierów wartościowych dopuszczonych do obrotu, emitenci zamierzający ubiegać się lub ubiegający się o ich dopuszczenie do obrotu na jednym z rynków regulowanych Europejskiego Obszaru Gospodarczego;
5. emitenci papierów wartościowych dopuszczonych do obrotu w alternatywnym systemie obrotu;
6. krajowe instytucje płatnicze;
7. instytucje pieniądza elektronicznego;
8. jednostki sektora finansów publicznych.

Co zrobić, by uzyskać status

Samo spełnienie warunków wymienionych w uor nie decyduje „z automatu” o statusie jednostki mikro. Status ten jest zależny od podjęcia decyzji przez organ zatwierdzający o sporządzeniu sprawozdania z zastosowaniem uproszczeń przewidzianych w uor dla jednostek mikro. Decyzję o sporządzeniu sprawozdania finansowego z uproszczeniami przewidzianymi dla jednostek mikro pozostawiono w gestii organu zatwierdzającego, ponieważ szczegółowość takiego sprawozdania jest znacznie mniejsza, niż jego podstawowego wzoru określonego w załączniku nr 1 do uor. W uchwale organ zatwierdzający powinien wskazać, z których uproszczeń dotyczących sprawozdawczości podmiot będzie korzystał. Uproszczenia te zostaną omówione w dalszej części artykułu.

Decyzja organu zatwierdzającego (np. nadzwyczajnego walnego zgromadzenia akcjonariuszy lub udziałowców) o sporządzeniu sprawozdania finansowego z zastosowaniem uproszczeń musi być podjęta przed sporządzeniem sprawozdania finansowego. Warto pamiętać, że termin „przed sporządzeniem” nie oznacza „przed dniem bilansowym”. Jest to o tyle istotne, że kryteria wartościowe wymienione w uor muszą być spełnione także w roku, za który sporządzane jest sprawozdanie finansowe. W przypadku podmiotów, które w bieżącym roku rozszerzyły działalność w stosunku do roku ubiegłego (kiedy spełniały kryteria kwalifikujące do kategorii podmiotów mikro), może okazać się niemożliwe jednoznaczne określenie przed dniem bilansowym, czy spółka spełnia kryteria, czy nie.

Gdy decyzja o stosowaniu uproszczeń przewidzianych dla jednostki mikro ma mieć charakter jednorazowy, przy jej podejmowaniu organy spółki powinny wziąć pod uwagę to, że utrata statusu jednostki mikro w roku następnym będzie się wiązała z koniecznością przygotowania odpowiednich danych porównawczych, a co za tym idzie – z dodatkowym nakładem pracy.

Przykład

ABC sp. z o.o. w roku 2015, który był drugim rokiem jej działalności, spełniała kryteria jednostki mikro. W związku z tym walne zgromadzenie wspólników podjęło decyzję o sporządzeniu sprawozdania za ten rok z uproszczeniami dla jednostki mikro. W roku 2016 spółka zgodnie z planem znacznie rozwinęła swoją działalność. Podstawowe dane dotyczące działalności spółki za rok 2016 kształtowały się w następujący sposób:

- suma bilansowa na koniec roku obrotowego – 2 000 000 zł,
- przychody netto ze sprzedaży towarów i produktów za rok obrotowy – 6 000 000 zł,
- średnioroczne zatrudnienie w przeliczeniu na pełne etaty – 15 osób.

W roku 2016 spółka utraciła status jednostki mikro. W związku z tym przy sporządzaniu sprawozdania finansowego za ten rok spółka będzie musiała przekształcić dane za rok 2015 – albo do schematu bilansu i rachunku zysków i strat dla jednostki małej, albo do schematu zgodnego z załącznikiem nr 1 do uor.

W tej przykładowej sytuacji korzystniejsze wydawałoby się podjęcie w roku 2015 decyzji o korzystaniu z uproszczeń przewidzianych dla jednostki małej, gdyż taka decyzja miałaby długofalowy charakter.

Mimo przekroczenia progów

Suma bilansowa, przychody i zatrudnienie to wielkości, które mogą w kolejnych latach się zmieniać – rosnąć bądź spadać. Ustawodawca przewidział w związku z tym możliwość stosowania uproszczeń przewidzianych dla jednostek mikro także w sytuacjach, gdy progi są przekroczone. Zgodnie z art. 3 ust. 1b uor jednostkami mikro są również jednostki, które:

- za poprzedni rok obrotowy sporządziły sprawozdanie finansowe z zastosowaniem uproszczeń dla jednostek mikro oraz
- w roku obrotowym, za który sporządzają sprawozdanie finansowe, albo w roku poprzedzającym ten rok obrotowy przekroczyły dwie z trzech wielkości:

- suma bilansowa na koniec roku obrotowego: 1 500 000 zł,
- przychody netto ze sprzedaży towarów i produktów za rok obrotowy: 3 000 000 zł,
- średnioroczne zatrudnienie w przeliczeniu na pełne etaty: 10 osób.

Przykład

Podstawowe dane finansowe za lata 2014-2016 spółki ABC sp. z o.o. przedstawia tabela na stronie obok. Spółka sporządziła sprawozdanie za 2015 r. z uproszczeniami przewidzianymi dla jednostki mikro.

W zakresie sprawozdawczości jednostki mikro korzystają z następujących uproszczeń:

- mogą sporządzać uproszczony bilans zgodnie z załącznikiem nr 4 do uor (art. 46 ust. 5 pkt 4 uor);
- mogą sporządzać uproszczony rzis zgodnie z załącznikiem nr 4 do uor (art. 47 ust. 4 pkt 4 uor);
- mogą nie sporządzać informacji dodatkowej pod warunkiem, że przedstawią informacje uzupełniające do bilansu określone w załączniku nr 4 do uor (art. 48 ust. 3 uor);
- mogą nie sporządzać zestawienia zmian w kapitale (funduszu) własnym (art. 48a ust. 3 uor) – dotyczy to jednostek mikro, które mają obowiązek badania sprawozdania (np. mała spółka akcyjna);
- mogą nie sporządzać rachunku przepływów pieniężnych (art. 48b ust. 4 uor) – dotyczy to jednostek mikro, które mają obowiązek badania sprawozdania (np. mała spółka akcyjna);
- mogą nie sporządzać sprawozdania z działalności pod warunkiem, że w informacji dodatkowej/informacji uzupełniającej do bilansu przedstawią informacje dotyczące nabycia udziałów (akcji) własnych określone w załączniku nr 4 do uor (art. 49 ust. 4 uor).

Zakres uproszczeń dotyczących sprawozdawczości, z których będzie korzystać spółka, wskazuje uchwała organu zatwierdzającego. Stosowanie uproszczeń to wybór, a nie obowiązek jednostki, dlatego wymagają one stosownego zapisu w polityce rachunkowości firmy. Ponadto, wybrane uproszczenia muszą być opisane w sprawozdaniu finansowym. Wzór sprawozdania dla jednostek mikro jest zawarty w załączniku nr 4 do uor. Sprawozdanie finansowe sporządzane na jego podstawie jest znacznie mniej szczegółowe niż standardowo sporządzane sprawozdanie według załącznika nr 1.

Uwaga! Rachunek zysków i strat dla jednostki mikro może być sporządzany tylko w wariantcie porównawczym.

Elementy sprawozdania

Zgodnie z załącznikiem nr 4 do uor sprawozdanie dla jednostek mikro składa się z następujących elementów:

- Informacje ogólne:

- 1) firma, siedziba i adres albo miejsce zamieszkania i adres oraz numer we właściwym rejestrze sądowym albo ewidencji,
- 2) wskazanie czasu trwania działalności jednostki, jeżeli jest ograniczony,
- 3) wskazanie okresu objętego sprawozdaniem finansowym,
- 4) wskazanie zastosowanych zasad rachunkowości przewidzianych dla jednostek mikro z wyszczególnieniem wybranych uproszczeń,
- 5) wskazanie, czy sprawozdanie finansowe zostało sporządzone przy założeniu kontynuowania działalności gospodarczej przez jednostkę w dającej się przewidzieć przyszłości oraz czy nie istnieją okoliczności wskazujące na zagrożenie kontynuowania przez nią działalności,
- 6) omówienie przyjętych zasad (polityki) rachunkowości, w tym metod wyceny aktywów i pasywów (także amortyzacji), pomiaru wyniku finansowego oraz sposobu sporządzenia sprawozdania finansowego w zakresie, w jakim ustawa pozostawia jednostce prawo wyboru.

- Informacje uzupełniające do bilansu:

- 1) kwota wszelkich zobowiązań finansowych, w tym z tytułu dłużnych instrumentów finansowych, gwarancji i poręczeń lub zobowiązań warunkowych nieuwzględnionych w bilansie, ze wskazaniem charakteru i formy wierzytelności zabezpieczonych rzeczowo; wszelkie zobowiązania dotyczące emerytur oraz jednostek powiązanych lub stowarzyszonych są ujawniane odrębnie,
- 2) kwota zaliczek i kredytów udzielonych członkom organów administrujących, 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, ze wskazaniem kwoty ogółem dla każdej kategorii,
- 3) dane o udziałach (akcjach) własnych, w tym:
 - a) przyczyna nabycia udziałów (akcji) własnych dokonanego w roku obrotowym,
 - b) liczba i wartość nominalna nabytych oraz zbytych w roku obrotowym udziałów (akcji), a w przypadku braku wartości nominalnej, ich wartość księgowa, jak też część kapitału podstawowego, którą te udziały (akcje) reprezentują,
 - c) w przypadku nabycia lub zbycia odpłatnego, równowartość tych udziałów (akcji),
 - d) liczba i wartość nominalna lub, w razie braku wartości nominalnej, wartość księgowa wszystkich udziałów (akcji) nabytych i zatrzymanych, jak również część kapitału podstawowego, którą te udziały (akcje) reprezentują.

Zasady rachunkowości

Poza uproszczeniami związanymi ze sprawozdawczością, jednostki mikro mogą korzystać z uproszczeń w zakresie zasad rachunkowości.

Uproszczenia zarezerwowane dla jednostek mikro są następujące:

- możliwość rezygnacji z zachowania zasady ostrożności przy wycenie poszczególnych składników aktywów i pasywów (art. 7 ust. 2a uor) – co oznacza możliwość nietworzenia odpisów aktualizujących i rezerw;
- zakaz wyceny aktywów i pasywów wg wartości godziwej i skorygowanej ceny nabycia (art. 28a uor);
- w przypadku stowarzyszeń, organizacji itp. nieprowadzących działalności gospodarczej ustalona w rachunku zysków i strat różnica pomiędzy przychodami a kosztami większa – po zatwierdzeniu sprawozdania finansowego – odpowiednio przychody lub koszty w następnym roku obrotowym, różnica dodatnia może być zaliczona na zwiększenie kapitału (funduszu) podstawowego (art. 47 ust. 3a uor).

Uproszczenia, z których korzystanie nie wymaga posiadania statusu jednostki mikro, to:

- możliwość stosowania podatkowych zasad kwalifikacji leasingu;
- możliwość nietworzenia aktywów oraz rezerwy na podatek odroczone;
- możliwość niestosowania uregulowań dotyczących niewykorzystanych mocy produkcyjnych (tylko jednostki niepodlegające obowiązkowemu badaniu).

Uproszczenia zasad, które jednostka może, a nie musi wybrać, wymagają decyzji kierownika jednostki. Ponadto, zastosowane uproszczenia wymagają stosownego zapisu w polityce rachunkowości i muszą być wymienione w sprawozdaniu finansowym.

Przykład

Załóżmy, że w styczniu 2017 spółka handlująca sprzętem AGD rozważa możliwość skorzystania z uproszczeń przy sporządzaniu sprawozdania finansowego za rok 2016.

Czy spółka ma możliwość zastosowania uproszczeń przewidzianych w uor dla jednostek mikro?

Powyższe zagadnienie przeanalizujemy przy pomocy pytań zawartych w schemacie.

1) Czy spełnione są kryteria podmiotowe?

Tak - podmiot jest spółką z ograniczoną odpowiedzialnością i nie jest jednostką zainteresowania publicznego.

2) Czy spełnione są kryteria wartościowe?

Aby móc korzystać ze statusu jednostki mikro, spółka zarówno w roku obrotowym, za który sporządza sprawozdanie finansowe, jaki i w roku poprzedzającym ten rok obrotowy, nie może przekroczyć dwóch z trzech progów wymienionych w powyższej tabeli.

Z tabeli wynika, że w roku 2015 spółka nie przekroczyła żadnego z progów, a w 2016 przekroczyła jeden z progów, zatem spełnia kryterium wartościowe.

Jeśli chodzi o kryterium przychodów ze sprzedaży towarów i produktów, to w 2016 roku poziom przychodów zbliżył się znacznie do wartości progowej w wysokości 3 mln zł, zatem w grudniu 2016 r. trudne mogłoby się okazać jednoznaczne zakwalifikowanie spółki do kategorii mikro.

3) Czy organ zatwierdzający podjął decyzję o sporządzaniu sprawozdania z wykorzystaniem uproszczeń?

Wariant A

Walne zgromadzenie wspólników zdecydowało, że oczekuje od zarządu sprawozdania w zakresie, jakim było sporządzane dotychczas.

Spółka nie ma statusu jednostki mikro. Sporządzi więc sprawozdanie finansowe składające się z bilansu, rachunku zysków i strat oraz informacji dodatkowej zgodnie z załącznikiem nr 1 do uor.

Zarząd sporządzi również sprawozdanie z działalności jednostki.

Spółka nie sporządza zestawienia zmian w kapitale oraz rachunku przepływów pieniężnych, gdyż nie przekracza progów obligujących ją do badania sprawozdania finansowego. Jest to niezależne od statusu jednostki mikro.

Wariant B

Walne zgromadzenie wspólników zdecydowało, że sprawozdanie finansowe może być sporządzone z uwzględnieniem wszystkich przewidzianych w ustawie uproszczeń. W związku z tym w styczniu 2017 r. podjęło stosowną uchwałę.

Spółka ma status jednostki mikro, sporządzi więc sprawozdanie finansowe składające się z uproszczonego bilansu, uproszczonego rachunku zysków i strat oraz informacji objaśniających zgodnie z załącznikiem nr 4 do uor.

Zarząd nie sporządza sprawozdania z działalności jednostki.

Odbiorcy raportu dostają mniej szczegółowe informacje

Katarzyna Grzeganeł, Senior Associate w Rödl & Partner w Gliwicach

Wprowadzenie kategorii jednostki mikro daje możliwość zastosowania uproszczeń dotyczących sprawozdawczości i zasad rachunkowości. Decyzja o stosowaniu uproszczeń dla jednostek mikro może być podyktowana chęcią ograniczenia zakresu danych o działalności spółki raportowanych na zewnątrz spółki. Trzeba jednak zaznaczyć, że te uproszczenia nie wpływają w zasadzie na uproszczenia w ewidencji księgowej. Jest to związane z wymaganiami dotyczącymi rozliczeń podatkowych, publiczno-prawnych oraz sprawozdawczości statystycznej, które nie uległy zmianie.

Źródło: <http://www.rp.pl/Rachunkowosc/311169993-Ktore-firmy-sporzadza-uproszczone-sprawozdanie-za-2016-r.html#ap-1>