

Seweryn Cichoń, Izabela Turek

Politechnika Częstochowska
e-mails: sew78@interia.pl; izaturek@o2.pl

OBOWIĄZKI SPRAWOZDAWCZE JEDNOSTEK MAŁYCH I MIKRO W ZAKRESIE PREZENTACJI KAPITAŁÓW WŁASNYCH

REPORTING OBLIGATIONS OF SMALL AND MICRO ENTITIES IN A RANGE OF EQUITY PRESENTATION

DOI: 10.15611/pn.2017.484.04

JEL Classification: M41

Streszczenie: W artykule zaprezentowano rozważania z zakresu prezentacji kapitałów własnych w sprawozdaniach finansowych przez jednostki małe i mikro. Pojęcie podmiotów mikro i małych zostało wprowadzone do prawa bilansowego relatywnie niedawno, a normowania dotyczące sprawozdawczości tych jednostek są odpowiednio dostosowane do ich rozmiarów i możliwości. W artykule dokonano skrótego przeglądu literatury na ten temat oraz analizy aktualnych przepisów ustawy o rachunkowości odnoszących się do możliwości stosowania uproszczeń w prezentacji sytuacji jednostki mikro i małej w sprawozdaniu finansowym, ze szczególnym uwzględnieniem prezentacji kapitałów własnych. Z rozważań wynika, że jednostki mniejszych rozmiarów mogą prezentować informacje dotyczące kapitałów własnych w znacznie zawężonym zakresie, jednak należy podkreślić, że jest to możliwość, a nie obowiązek. Jednocześnie ustawa o rachunkowości daje opcję prezentowania danych w sprawozdaniu finansowym z większą szczegółowością, niż wynika to z odpowiednio zastosowanych załączników, jeżeli wymaga tego specyfika jednostki.

Słowa kluczowe: sprawozdanie finansowe, kapitały własne, jednostka mikro, jednostka mała.

Summary: The article presents considerations on the presentation of equity in financial statements by small and micro entities. The concept of micro and small entities was introduced to the balance laws comparatively not that long ago, and the reporting standards of these entities are appropriately adapted to their sizes and capabilities. The article briefly presents a literature review on the importance of equity in the entity and the analysis of the current regulations of the Accounting Act regarding the possibility of simplifying presentations of micro and small entity situation in the financial statements, with special consideration of the presentation of equity. It is clear from the considerations that smaller units may present information on equity in a much narrower range, but it should be emphasized that this is an opportunity rather than an obligation. At the same time, the Accounting Act gives the option of presenting data in the financial statement with greater detail than it appears from properly applied annexes, if required by the specificity of the entity.

Keywords: financial report, equity, micro entity, small unit.

1. Wstęp

Podmioty funkcjonujące na rynku, bez względu na cel swej działalności, podlegają przepisom prawnym. Przepisy te regulują m.in. sposób ewidencji zdarzeń gospodarczych w jednostce. Szczególne uregulowania dotyczą podmiotów, które ze względu na szerszy zakres działalności podlegają przepisom ustawy o rachunkowości. Polskie prawo bilansowe stale ewoluuje, co jest związane z koniecznością dostosowania do rozwiązań Unii Europejskiej. Podstawę zmian polskiego prawa bilansowego stanowią:

- dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2013/34/UE z 26 czerwca 2013 r. w sprawie rocznych sprawozdań finansowych, skonsolidowanych sprawozdań finansowych i powiązanych sprawozdań niektórych rodzajów jednostek, zmieniająca dyrektywę Parlamentu Europejskiego i Rady 006/43/WE oraz uchylająca dyrektywy Rady 78/660/EWG i 83/349/EWG;
- dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2014/95/UE z 22 października 2014 r. zmieniająca dyrektywę 2013/34/UE w odniesieniu do ujawniania informacji niefinansowych i informacji dotyczących różnorodności przez niektóre duże jednostki oraz grupy.

Zmiany prawa bilansowego uzależnione są od wielkości podmiotów, których dotyczą. Duże podmioty mają narzucone coraz większe obowiązki sprawozdawcze, przy których realizacji istnieje konieczność wykazywania informacji znacznie wykraczających poza dane finansowe. Najnowsze wytyczne nakładają na duże jednostki obowiązek ujawniania informacji niefinansowych w postaci oświadczenia lub sprawozdania. W przypadku podmiotów mikro i małych obserwuje się dążenie do daleko idących uproszczeń, szczególnie widocznych w zakresie prezentacji sytuacji jednostki w sprawozdaniu finansowym. Zastosowanie takich uproszczeń przez jednostkę mikro lub małą uznaje się domyślnie za nienaruszające zasady prawdziwego i wiernego obrazu. Wyodrębnienie w ustawie o rachunkowości poziomów wielkości jednostek powoduje, że zarówno prowadzenie rachunkowości, jak i sprawozdania finansowe mogą się różnić w zależności od tego, jaki podmiot je sporządza [szerzej: Luty 2014, s. 93-98].

Zagadnienie uproszczeń w sprawozdawczości jednostek mikro i małych wydaje się ważne zarówno dla samych podmiotów, jak i dla odbiorców informacji sprawozdawczej [szerzej: Dotkuś 2013, s. 20-29]. Dlatego też celem niniejszego artykułu jest identyfikacja pojęcia jednostki mikro i jednostki małej w ujęciu przepisów ustawy o rachunkowości, jak również obowiązków prezentacji sytuacji jednostki mikro i małej w sprawozdaniu finansowym w zakresie kapitałów własnych. W artykule rozważania skupiają się głównie na interpretacji przepisów prawa bilansowego, jako formalnych wytycznych uprawniających do stosowania uproszczeń adekwatnych do przynależności do odpowiedniej grupy podmiotów. Zastosowano także analizę porównawczą podmiotów mikro i podmiotów małych w zakresie możliwości stosowania uproszczeń w prezentacji kapitałów własnych w sprawozdaniu finansowym.

2. Istota mikro i małych jednostek w świetle ustawy o rachunkowości

Pojęcie mikro i małych jednostek stosowane jest w wielu kontekstach, a wytyczne charakteryzujące te podmioty podawane w różnych źródłach nie są spójne. Na potrzeby niniejszego artykułu uwaga zostanie skupiona na ujęciu mikro i małych podmiotów w świetle ustawy o rachunkowości. Podmioty funkcjonujące na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej zobowiązane do stosowania przepisów ustawy o rachunkowości są wymienione w art. 2 niniejszej ustawy. W prawie bilansowym, celem doprecyzowania szczególnych wytycznych odnoszących się do mniejszych podmiotów, wyodrębniono pojęcie jednostki mikro i jednostki małej.

Wedle obowiązującej ustawy o rachunkowości jednostkami mikro są podmioty o mniej skomplikowanych zależnościach wewnętrznych, które nie przekraczają pewnych parametrów liczbowych wymienionych w ustawie o rachunkowości, lub takie, które przynależą do określonej grupy podmiotów ze względu na rodzaj prowadzonej działalności. Zatem jednostkami mikro są spółki handlowe (osobowe i kapitałowe, w tym również w organizacji) oraz spółki cywilne, a także inne osoby prawne, z wyjątkiem Skarbu Państwa i Narodowego Banku Polskiego, a także oddziały przedsiębiorców zagranicznych w rozumieniu przepisów o swobodzie działalności gospodarczej, jeżeli jednostki te w roku obrotowym, za który sporządzają sprawozdanie finansowe, oraz w roku poprzedzającym ten rok obrotowy, a w przypadku jednostek rozpoczynających działalność – w roku obrotowym, w którym rozpoczęły działalność, nie przekroczyły co najmniej dwóch z następujących trzech wielkości:

- a) 1500 000 zł – w przypadku sumy aktywów bilansu na koniec roku obrotowego,
- b) 3000 000 zł – w przypadku przychodów netto ze sprzedaży towarów i produktów za rok obrotowy,
- c) 10 osób – w przypadku średniorocznego zatrudnienia w przeliczeniu na pełne etaty.

Ze względu na rodzaj prowadzonej działalności wśród podmiotów mikro wymienia się: związki zawodowe, organizacje pracodawców, izby gospodarcze, przedstawicielstwa przedsiębiorców zagranicznych w rozumieniu przepisów o swobodzie działalności gospodarczej, społeczno-zawodowe organizacje rolników, organizacje samorządu zawodowego, organizacje samorządu gospodarczego rzemiosła i Polskie Biuro Ubezpieczycieli Komunikacyjnych – jeżeli nie prowadzą działalności gospodarczej, przy czym nie muszą spełniać żadnych innych, dodatkowych warunków.

Za podmioty mikro uznaje się także: osoby fizyczne, spółki cywilne osób fizycznych, spółki jawne osób fizycznych oraz spółki partnerskie, które stosują zasady rachunkowości dobrowolnie, czyli nie przekroczyły kwoty przychodów netto ze sprzedaży towarów, produktów i operacji finansowych za poprzedni rok obrotowy w przeliczeniu na walutę polską 2000 000 euro, dla których organ zatwierdzający podjął decyzję w sprawie sporządzania sprawozdania finansowego z zastosowaniem odpowiednich uproszczeń adekwatnych dla jednostek mikro.

Jednostkami mikro w rozumieniu ustawy są również jednostki, o których mowa powyżej, 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 wymienionych powyżej wielkości.

Z przytoczonych wytycznych odnoszących się do warunków uznania danego podmiotu za jednostkę mikro wynika, że są to podmioty o nieskomplikowanych zależnościach i takie, które nie przekroczyły pewnych wielkości określonych parametrów, albo są to podmioty o specyficznym rodzaju działalności [Ustawa z 29 września 1994, art. 3 ust. 1a pkt 2], jeżeli nie prowadzą działalności gospodarczej. Warunkiem uzyskania statusu jednostki mikro jest podjęcie formalnej decyzji w tym zakresie przez organ zatwierdzający danej jednostki. Zatem spełnianie odpowiednich warunków przez dany podmiot nie jest wystarczające do uznania go za jednostkę mikro, gdyż decyzja organu zatwierdzającego ma tu kluczowe znaczenie. Należy zauważyć, że podmioty mogą korzystać z uproszczeń przysługujących jednostce mikro nawet wówczas, gdy przestały spełniać ku temu warunki, jeżeli za poprzedni rok obrotowy sporządziły sprawozdanie finansowe z zastosowaniem załącznika nr 4 ustawy o rachunkowości i wszystkich pozostałych uproszczeń, oraz w roku obrotowym, za który sporządzają sprawozdanie finansowe, albo w roku poprzedzającym ten rok obrotowy przekroczyły wymienione w ustawie wielkości.

Drugą kategorią podmiotów w ustawie o rachunkowości, które są przedmiotem zainteresowania w niniejszym artykule, są jednostki małe. W rozumieniu ustawy o rachunkowości jednostkami małymi są: spółki handlowe (osobowe i kapitałowe, w tym również w organizacji) oraz spółki cywilne, a także inne osoby prawne, z wyjątkiem Skarbu Państwa i Narodowego Banku Polskiego, jednostki, o których mowa w art. 2 ust. 1 pkt 2, oraz oddziały przedsiębiorców zagranicznych w rozumieniu przepisów o swobodzie działalności gospodarczej, jeżeli jednostki te w roku obrotowym, za który sporządzają sprawozdanie finansowe, oraz w roku poprzedzającym ten rok obrotowy, a w przypadku jednostek rozpoczynających działalność albo prowadzenie ksiąg rachunkowych w sposób określony ustawą – w roku obrotowym, w którym rozpoczęły działalność albo prowadzenie ksiąg rachunkowych w sposób określony ustawą, nie przekroczyły co najmniej dwóch z następujących trzech wielkości:

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

Podobnie jak w przypadku jednostek mikro, jednostkami małymi w rozumieniu ustawy są również osoby fizyczne, spółki cywilne osób fizycznych, spółki jawne osób fizycznych oraz spółki partnerskie, które stosują zasady rachunkowości dobro-

wolnie, czyli nie przekroczyły kwoty przychodów netto ze sprzedaży towarów, produktów i operacji finansowych za poprzedni rok obrotowy w przeliczeniu na walutę polską 2000 000 euro, dla których organ zatwierdzający podjął decyzję w sprawie sporządzania sprawozdania finansowego z zastosowaniem odpowiednich uproszczeń adekwatnych dla jednostek małych, a także podmioty, które za poprzedni rok obrotowy sporządziły sprawozdanie finansowe z zastosowaniem załącznika nr 5 ustawy o rachunkowości i korzystały z wszystkich pozostałych uproszczeń przysługujących małym jednostkom, oraz w roku obrotowym, za który sporządzają sprawozdanie finansowe, albo w roku poprzedzającym ten rok obrotowy przekroczyły wymienione w ustawie wielkości, uprawniające je do uzyskania statusu jednostki małej.

Należy podkreślić, że również dla jednostek małych organ zatwierdzający jest organem decydującym o możliwości korzystania z odpowiednich uproszczeń. Brak decyzji w tej kwestii oznacza, że jednostka – mimo spełnienia odpowiednich warunków – prowadzi rachunkowość i sporządza sprawozdanie finansowe według ogólnych wytycznych ustawy o rachunkowości.

3. Istota i klasyfikacja bilansowa kapitałów własnych w jednostce gospodarczej

„Kapitały własne stanowią jedną z najważniejszych informacji finansowych dla różnych grup interesariuszy. Bezdyskusyjnie sprawozdania finansowe są podstawowym źródłem informacji o kapitałach własnych” [Lis 2016, s. 82]. W ustawie o rachunkowości kapitał własny jest zdefiniowany w sposób pośredni jako aktywa netto, przez które rozumie się „aktywa jednostki pomniejszone o zobowiązania, odpowiadające wartościowo kapitałowi (funduszowi) własnemu” [Ustawa z 29 września 1994, art. 3 ust. 1 pkt 29]. Kapitał własny jest zatem odzwierciedleniem wartości majątku, który jednostka sama sfinansowała. „Kapitał własny to równowartość aktywów (środków gospodarczych) przedsiębiorstwa, sfinansowanych przez właścicieli, wspólników firmy oraz z reinwestowanych przez nich zysków z działalności” [Wysłocka 2016, s. 145]. Przewaga kapitału własnego nad obcym zazwyczaj świadczy o stabilnej sytuacji podmiotu i braku konieczności ponoszenia znaczących kosztów na finansowanie spłaty zaciągniętych zobowiązań, szczególnie długoterminowych.

Kapitał własny:

- jest stabilnym źródłem finansowania aktywów trwałych,
- jest wnoszony na czas nieokreślony,
- stanowi pewną gwarancję dla wierzycieli,
- wpływa na poprawę płynności finansowej,
- podstawowy kapitał własny kształtuje stosunki własności jednostki, które stanowią podstawę podziału wypracowanego w jednostce zysku netto [Gabrusewicz 2011, s. 605].

Struktura kapitału własnego nie jest jednorodna, gdyż składa się na niego kapitał podstawowy, który zostaje wniesiony na początek działalności, oraz kapitały wypracowane w trakcie działalności jednostki. W szczególności w skład kapitału własnego wchodzi takie elementy, jak: kapitał podstawowy, kapitał zapasowy, kapitał z aktualizacji wyceny, pozostałe kapitały rezerwowe, zysk (strata) z lat ubiegłych, zysk (strata) netto, odpisy z zysku netto w ciągu roku obrotowego (wielkość ujemna). W sprawozdaniach sporządzanych do 2015 r. w kapitałach własnych prezentowano także należne wpłaty na kapitał podstawowy oraz udziały (akcje) własne. Pozycje te, jeżeli występowały, prezentowano ze znakiem ujemnym dla odzwierciedlenia faktu pomniejszenia o ich wartość kapitału podstawowego. W sprawozdaniach za rok 2016 i następnych pozycje te zamieszcza się w aktywach bilansu i choć w zasadzie nadal pełnią funkcję pomniejszania kapitału podstawowego, nie są integralną częścią kapitałów własnych.

Zaprezentowana powyżej struktura kapitałów własnych jest wykazywana w bilansie w jednostkach, które sporządzają sprawozdanie finansowe według załącznika nr 1 ustawy o rachunkowości. Dodatkowo podmioty wskazane w art. 64 ust. 1 mają obowiązek sporządzania zestawienia zmian w kapitale własnym, w którym prezentują dane i przyczyny na temat zmian poszczególnych elementów kapitałów własnych.

Wśród adresatów sprawozdań finansowych na pierwszym miejscu wymienia się inwestorów, którzy podejmując decyzje ekonomiczne, żądają wysokiej jakości informacji o strukturze kapitału własnego i jego wartości rynkowej. Tego rodzaju informacje umożliwiają ocenę trafności poczynionych inwestycji [Głębocka 2016, s. 60]. Stąd informacje na temat kapitałów własnych zawarte w sprawozdaniu finansowym uznawane są za bardzo istotne. Mimo tej istotności nie wszystkie podmioty muszą prezentować kapitały własne w sposób szczegółowy. Podmioty zaliczające się do kategorii mikro i małych, ze względu na relatywnie mniejsze rozmiary działalności, są uprawnione do stosowania uproszczeń w zakresie sprawozdawczości, a tym samym do uproszczonej prezentacji informacji o rozmiarach i zmianach w kapitale własnym.

4. Zakres informacji o kapitałach własnych w sprawozdaniu finansowym jednostki mikro i małej

Obowiązki sprawozdawcze jednostek mikro i małych są zawężone do prezentacji tylko niezbędnych pozycji w sprawozdaniu finansowym, a ich szczegółowość jest proporcjonalna do rozmiarów i znaczenia jednostki. Sprawozdanie to jest odpowiednią modyfikacją zakresu informacji zaczerpniętego z załącznika nr 1 ustawy o rachunkowości. Mniejsza szczegółowość sprawozdania finansowego jednostek mikro i małych dotyczy również prezentacji kapitałów własnych.

Jednostki mikro sporządzają sprawozdanie finansowe, korzystając z załącznika nr 4 ustawy o rachunkowości. W ramach kapitałów własnych w bilansie wykazują

jedynie łączną wartość kapitałów własnych oraz wyszczególniają kapitał (fundusz) podstawowy. Trzeba zauważyć, że jednostki mikro nie mają obowiązku wykazywania w bilansie wyniku finansowego jako oddzielnej pozycji. „Informacje na temat osiągniętego w danym roku obrotowym wyniku finansowego należą do najważniejszych informacji przedstawianych w sprawozdaniu finansowym” [Rybicka 2016, s. 126]. Odbiorca sprawozdania finansowego jednostki mikro informację odnośnie do wypracowanego wyniku finansowego uzyskuje z rachunku zysków i strat, który – podobnie jak bilans – prezentowany jest w bardzo skróconej formie. Ze względu na zróżnicowany charakter działalności i formy prawnej w grupie mikropodmiotów ostateczna wartość wyniku finansowego może być zaprezentowana jako:

- Zysk/strata netto – wariant ten przewidziany jest dla jednostek mikro, o których mowa w art. 3 ust. 1a pkt 1, 3 i 4 oraz ust. 1b ustawy o rachunkowości.
- Wynik finansowy netto ogółem, w tym:

I. Nadwyżka przychodów nad kosztami (wartość dodatnia)

II. Nadwyżka kosztów nad przychodami (wartość ujemna) – wariant ten z kolei przewidziany jest dla jednostek mikro, o których mowa w art. 3 ust. 1a pkt 2 ustawy o rachunkowości, czyli chodzi tu o związki zawodowe, organizacje pracodawców, izby gospodarcze, przedstawicielstwa przedsiębiorców zagranicznych w rozumieniu przepisów o swobodzie działalności gospodarczej, społeczno-zawodowe organizacje rolników, organizacje samorządu zawodowego, organizacje samorządu gospodarczego rzemiosła i Polskie Biuro Ubezpieczycieli Komunikacyjnych – jeżeli nie prowadzą działalności gospodarczej.

Zgodnie z przepisami ustawy o rachunkowości jednostka mikro może nie sporządzać zestawienia zmian w kapitale (funduszu) własnym, które to zestawienie daje bardziej szczegółowe informacje odnośnie do przyczyn i wielkości zmian w poszczególnych pozycjach kapitałów własnych w danym okresie sprawozdawczym. Zatem podmioty mikro nie muszą tych informacji prezentować, a tym samym szczegółowość informacji odnośnie do kapitałów własnych jest zawężona.

Pewne informacje dotyczące kapitałów własnych jednostki mają obowiązek prezentować w sprawozdaniu z działalności jednostki. Jednakże jednostka mikro, która ma obowiązek sporządzania sprawozdania z działalności jednostki, może nie sporządzać tego sprawozdania pod warunkiem, że w informacji dodatkowej, a w przypadku, o którym mowa w art. 48 ust. 3, jako informacje uzupełniające do bilansu, przedstawi informacje dotyczące nabycia udziałów (akcji) własnych określone w załączniku nr 4 do ustawy o rachunkowości. Wówczas w informacjach uzupełniających do bilansu jednostka mikro zobowiązana jest zaprezentować informacje o udziałach (akcjach) własnych, podając przyczynę ich nabycia dokonanego w roku obrotowym, liczbę i wartość nominalną nabytych oraz zbytych w roku obrotowym udziałów (akcji), a w przypadku braku wartości nominalnej, ich wartość księgową, jak też część kapitału podstawowego, którą te udziały (akcje) reprezentują. W przypadku nabycia lub zbycia odpłatnego, jednostka mikro powinna podać równowartość tych udziałów (akcji), liczbę i wartość nominalną lub – w razie braku wartości nominalnej – war-

tość księgową wszystkich udziałów (akcji) nabytych i zatrzymanych, jak również część kapitału podstawowego, którą te udziały (akcje) reprezentują. Informacje odnośnie do nabycia lub zbycia udziałów (akcji) własnych pokrywają się z zakresem informacji, jakie muszą zaprezentować wszystkie inne podmioty zobligowane do sporządzenia sprawozdania z działalności jednostki.

Należy zwrócić uwagę, że pozycja „Udziały (akcje) własne” od 2015 r. została przeniesiona do aktywów bilansu, więc w sprawozdaniach za rok 2016 i kolejnych ten element kapitałów własnych nie jest prezentowany jako integralna część kapitałów własnych, choć nadal należy go interpretować jako kapitały własne [Ustawa z 23 lipca 2015].

Jednostki małe również mogą korzystać z przywileju sporządzania sprawozdania finansowego w uproszczonej formie. Uproszczenia te dotyczą także obowiązku prezentowania kapitałów własnych. Pozycje w bilansie odnoszące się do kapitałów własnych jednostka mała ma obowiązek zaprezentować, wyszczególniając wszystkie główne pozycje analogicznie jak w załączniku nr 1 ustawy o rachunkowości, a niektóre z nich należy dodatkowo doprecyzować. Doprecyzowanie to dotyczy kapitału (funduszu) zapasowego, w którym trzeba wskazać kwotę nadwyżki wartości sprzedaży (wartości emisyjnej) nad wartością nominalną udziałów (akcji) oraz kapitału (funduszu) z aktualizacji wyceny, w którym szczególnie należy podać kwotę z tytułu aktualizacji wartości godziwej.

Jak w każdej jednostce, istotnym elementem kapitału własnego jest wynik finansowy. W jednostkach małych szczegółowa prezentacja wyniku finansowego następuje w rachunku zysków i strat, który może być sporządzony w wariantach porównawczym lub kalkulacyjnym.

Podobnie jak w przypadku podmiotów mikro, jednostka mała może nie sporządzać zestawienia zmian w kapitale (funduszu) własnym, odbiorca sprawozdania finansowego otrzymuje więc tylko informację o stanie początkowym i końcowym danej pozycji kapitału własnego, wynikającym z bilansu. Namiastkę zestawienia zmian w kapitale własnym stanowi odniesienie do kapitału własnego w sprawozdaniu jednostki małej, które znajduje się w dodatkowych informacjach i objaśnieniach. W tym elemencie sprawozdania finansowego należy zaprezentować informacje nawiązujące do wyceny według wartości godziwej dotyczące instrumentów finansowych lub składników aktywów niebędących instrumentami finansowymi. Jeżeli składniki te są wyceniane według wartości godziwej, jednostka mała ma obowiązek sporządzenia tabeli zmian w kapitale (funduszu) z aktualizacji wyceny, obejmującej stan kapitału (funduszu) na początek i koniec okresu sprawozdawczego oraz jego zwiększenia i zmniejszenia w ciągu roku obrotowego.

Jednostka mała, która ma obowiązek sporządzania sprawozdania z działalności, może nie sporządzać tego sprawozdania pod warunkiem, że w informacji dodatkowej przedstawi informacje dotyczące nabycia udziałów własnych, analogicznie jak było zaprezentowane dla jednostki mikro.

Tabela 1. Prezentacja kapitałów własnych w sprawozdaniu finansowym jednostki mikro i jednostki małej

Wyszczególnienie	Jednostka mikro	Jednostka mała
Kapitały własne w pasywach bilansu	A. Kapitał (fundusz) własny, w tym kapitał (fundusz) podstawowy	A. Kapitał (fundusz) własny I Kapitał (fundusz) podstawowy II Kapitał (fundusz) zapasowy, w tym nadwyżka wartości sprzedaży (wartości emisyjnej) nad wartością nominalną udziałów (akcji) III Kapitał (fundusz) z aktualizacji wyceny, w tym z tytułu aktualizacji wartości godziwej IV Pozostałe kapitały (fundusze) rezerwowe V Zysk (strata) z lat ubiegłych VI Zysk (strata) netto VII Odpisy z zysku netto w ciągu roku obrotowego (wielkość ujemna)
Rachunek zysków i strat	Uproszczona wersja rachunku zysków i strat sporządzana w wariantcie porównawczym.	Mniej szczegółowa niż w załączniku nr 1 ustawy o rachunkowości wersja rachunku zysków i strat – wariant porównawczy lub kalkulacyjny w zależności od wyboru kierownika jednostki
Zestawienie zmian w kapitale własnym	Jednostka mikro może nie sporządzać zestawienia zmian w kapitale (funduszu) własnym	Jednostka mała może nie sporządzać zestawienia zmian w kapitale (funduszu) własnym
Informacje na temat udziałów (akcji) własnych	W przypadku gdy jednostka mikro nie sporządza sprawozdania z działalności, zgodnie z art. 49 ust. 4 ustawy, dodatkowo przedstawia informacje o udziałach (akcjach) własnych zgodnie z układem wskazanym w załączniku nr 4 ustawy o rachunkowości w części „Informacje uzupełniające do bilansu” w pkt 3	W przypadku gdy jednostka mała nie sporządza sprawozdania z działalności, zgodnie z art. 49 ust. 5 ustawy, dodatkowo przedstawia informacje o udziałach (akcjach) własnych zgodnie z układem wskazanym w załączniku nr 5 ustawy o rachunkowości w dodatkowych informacjach i objaśnieniach w pkt 18
Odniesienie wyceny w wartości godziwej na kapitał (fundusz) z aktualizacji wyceny	Jednostka mikro nie stosuje wyceny w wartości godziwej	W przypadku gdy instrumenty finansowe lub składniki aktywów niebędące instrumentami finansowymi są wyceniane według wartości godziwej, należy zaprezentować tabelę zmian w kapitale (funduszu) z aktualizacji wyceny zgodnie z pkt 4 ppkt d, zgodnie z układem wskazanym w załączniku nr 5 ustawy o rachunkowości w dodatkowych informacjach i objaśnieniach

Źródło: opracowanie własne na podstawie [Ustawa z 29 września 1994].

Syntetyczne ujęcie prezentacji kapitałów własnych w sprawozdaniu finansowym jednostki mikro i małej przedstawiono w tabeli 1.

5. Zakończenie

Zakres informacji wykazywanych w sprawozdaniu finansowym zdeterminowany jest wielkością podmiotu. Zasada ta dotyczy także prezentacji kapitałów własnych jednostki.

Z przeprowadzonych rozważań wynika, że informacje ujawniane w sprawozdaniu finansowym przez podmioty mikro i małe w zakresie kapitałów własnych mają charakter zawężony i ograniczony do niezbędnych elementów. Niemniej w większości przypadków korzystanie z uproszczeń ma charakter opcjonalny, gdyż przepisy formułują je jako możliwość, a nie przymus stosowania. Ponadto zgodnie z zapisem ustawy o rachunkowości „informacje zawarte w sprawozdaniu finansowym mogą być wykazywane ze szczegółowością większą niż określona w załącznikach do ustawy, jeżeli wynika to z potrzeb lub specyfiki jednostki” [Ustawa z 29 września 1994, art. 50 ust. 1]. Stąd podmioty, które określiły się jako mikro lub małe, nie muszą w sposób rygorystyczny stosować przysługujących im uproszczeń, jeżeli ich zastosowanie miałyby negatywnie wpływać na wiarygodność prezentowanych informacji. Z pewnością odbiorcy sprawozdania finansowego jednostki mikro czy małej najczęściej otrzymują informacje dotyczące kapitałów własnych w formie rozproszonej, co wiąże się z faktem zamieszczania tylko wybranych kategorii kapitałów własnych w różnych pozycjach sprawozdania finansowego.

Literatura

- Dotkuś W., 2013, *Adresaci sprawozdań finansowych*, [w:] Owsiak S. (red.), *Rola sprawozdawczości finansowej w podejmowaniu optymalnych decyzji przez podmioty gospodarcze oraz jednostki sektora finansów publicznych*, Wydawnictwo Wyższej Szkoły Finansów i Prawa, Bielsko-Biała.
- Dyrektiva Parlamentu Europejskiego i Rady 2013/34/UE z 26 czerwca 2013 r. w sprawie rocznych sprawozdań finansowych, skonsolidowanych sprawozdań finansowych i powiązanych sprawozdań niektórych rodzajów jednostek, zmieniająca dyrektywę Parlamentu Europejskiego i Rady 006/43/WE oraz uchylająca dyrektywy Rady 78/660/EWG i 83/349/EWG.
- Dyrektiva Parlamentu Europejskiego i Rady 2014/95/UE z 22 października 2014 r. zmieniająca dyrektywę 2013/34/UE w odniesieniu do ujawniania informacji niefinansowych i informacji dotyczących różnorodności przez niektóre duże jednostki oraz grupy.
- Gabrusewicz W., 2011, *Rachunkowość finansowa dla profesjonalistów*, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa.
- Głębocka M., 2016, *Obraz kapitału własnego jednostki w informacji sprawozdawczej a wycena w wartości godziwej – wybrane problemy*, *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, nr 4 (82), Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin.
- Lis T., 2016, *Zawartość informacji o kapitałach w rachunkowości a jej użyteczność dla interesariuszy*, [w:] Buk H., Pfaff J. (red.), *Studia Ekonomiczne*, nr 253, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach, Katowice.

- Luty Z., 2014, *Czy istnieje jeszcze jednolita rachunkowość we współczesnym świecie?*, [w:] Głodek Z., Trocka M. (red.), *Wybrane aspekty z rachunkowości i sprawozdawczości finansowej*, Studia i Prace Wydziału Ekonomicznego, Państwowa Wyższa Szkoła Zawodowa im. Jakuba z Paradyża w Gorzowie Wielkopolskim, nr 7, Gorzów Wielkopolski.
- Rybicka K., 2016, *Wynik finansowy*, [w:] Chluska J. (red.), *Rachunkowość finansowa*, Wydawnictwo Wydziału Zarządzania Politechniki Częstochowskiej, Częstochowa.
- Ustawa z 29 września 1994 r. o rachunkowości, Dz.U. 2016, poz. 1047 ze zm.
- Ustawa z 23 lipca 2015 r. o zmianie ustawy o rachunkowości oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. 2015, poz. 1333.
- Wysłocka E., 2016, *Kapitały, fundusze i rezerwy*, [w:] Chluska J. (red.), *Rachunkowość finansowa*, Wydawnictwo Wydziału Zarządzania Politechniki Częstochowskiej, Częstochowa.