

Zmiany w sprawozdawczości finansowej jednostek dużych i grup kapitałowych w krajowych regulacjach rachunkowości

Lucyna Poniatowska*

Streszczenie: *Cel* – Przedstawienie i ocena zakresu i kierunku zmian w sprawozdawczości finansowej jednostek dużych i grup kapitałowych w polskim prawie bilansowym.

Metodologia badania – Analiza regulacji rachunkowości i literatury przedmiotu, metody porównań i wnioskowania.

Wynik – W artykule przedstawiono zmiany w obszarze sprawozdawczości finansowej jednostek dużych i grup kapitałowych w regulacjach polskiego prawa bilansowego.

Oryginalność/wartość – Zmiany regulacji rachunkowości dotyczące jednostek dużych i grup kapitałowych należy oceniać pozytywnie, gdyż stwarzają one warunki do podniesienia bezpieczeństwa obrotu gospodarczego.

Słowa kluczowe: regulacje prawne, jednostki duże, skonsolidowane sprawozdanie finansowe

Wprowadzenie

Rok 2016 był pierwszym rokiem obowiązywania nowych regulacji ustawy o rachunkowości, wprowadzających istotne zmiany w sprawozdawczości finansowej zarówno pojedynczych jednostek, jak i grup kapitałowych. Zmiany wynikały z obowiązku implementacji przez państwa członkowskie Unii Europejskiej rozwiązań Dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 26 czerwca 2013 roku w sprawie rocznych sprawozdań finansowych, skonsolidowanych sprawozdań finansowych i powiązanych sprawozdań niektórych rodzajów jednostek (dalej: Dyrektywa). Podstawowym celem nowych regulacji rachunkowości było dostosowanie obowiązków sprawozdawczych jednostek do ich rodzaju i wielkości oraz wprowadzenie uproszczeń przy sporządzaniu sprawozdania finansowego dla mikro i małych jednostek. Wprowadzone zmiany w zakresie sprawozdawczości obejmowały także jednostki duże i grupy kapitałowe.

W Polsce transpozycja przepisów dyrektywy przebiegła dwuetapowo i odbyła się poprzez dwie nowelizacje ustawy o rachunkowości. Pierwsza nowelizacja wprowadzona ustawą z dnia 11 lipca 2014 roku wdrażała regulacje Dyrektywy odnośnie jednostek mikro. Druga nowelizacja ustawy z 23 lipca 2015 roku, wprowadzała przepisy Dyrektywy doty-

* dr Lucyna Poniatowska, Uniwersytet Ekonomiczny w Katowicach, Katedra Rachunkowości, e-mail: lucyna.poniatowska@ue.katowice.pl.

czące innych jednostek niż mikro, w tym jednostek dużych i grup kapitałowych. Przepisy tej ustawy weszły w życie 1 stycznia 2016 roku i miały zastosowanie po raz pierwszy do sprawozdań finansowych sporządzonych za rok obrotowy 2016, chociaż mogły być stosowane już w odniesieniu do sprawozdań finansowych sporządzonych za rok obrotowy 2015.

Celem artykułu jest przedstawienie i ocena zakresu i kierunku zmian w sprawozdawczości finansowej jednostek dużych i grup kapitałowych w regulacjach polskiego prawa bilansowego, wynikających z konieczności dostosowania przepisów ustawy do dyrektywy 2013/34. Zastosowaną metodą badawczą jest analiza regulacji prawnych oraz literatury przedmiotu, metody porównań i wnioskowania.

1. Kryteria klasyfikacji jednostek dużych i grup kapitałowych w regulacjach Dyrektywy 2013/34/UE i polskim prawie bilansowym

Wszystkie podmioty objęte zmianami w regulacjach Dyrektywy i ustawy o rachunkowości ogólnie można podzielić na dwie zasadnicze grupy:

- pojedyncze jednostki,
- grupy kapitałowe.

W ramach tych grup przepisy prawa określają kategorie jednostek i grup kapitałowych ze względu na ich rozmiar lub znaczenie w gospodarce. Przyjęte kryteria klasyfikacji mają charakter mierników ilościowych i odnoszą się do sumy bilansowej, przychodów ze sprzedaży oraz zatrudnienia.

Regulacje Dyrektywy wyodrębniają cztery kategorie pojedynczych jednostek, tj. jednostki mikro, małe, średnie i duże. Kryteria ich podziału zaprezentowano w tabeli 1.

Tabela 1

Podział jednostek według Dyrektywy

Kryterium (nie więcej niż)	Mikro	Małe	Średnie	Duże
Suma bilansowa (w EUR)	350 000	4 000 000	20 000 000	powyżej
Przychody netto ze sprzedaży (w EUR)	700 000	8 000 000	40 000 000	20 000 000
Średnia liczba zatrudnionych osób w roku obrotowym	10	50	250	powyżej

Źródło: opracowanie własne na podstawie Dyrektywy.

Biorąc pod uwagę kryteria klasyfikacji jednostek przyjęte w Dyrektywie, jednostkami dużymi są te podmioty, które na dzień bilansowy przekraczają co najmniej dwa z trzech następujących kryteriów:

- suma bilansowa 20 000 000 EUR,
- przychody netto ze sprzedaży 40 000 000 EUR,
- średnia liczba zatrudnionych w roku obrotowym 250.

Ustawa o rachunkowości, w przeciwieństwie do Dyrektywy, nie definiuje dużych jednostek i nie stosuje określenia „jednostka duża” w swoich regulacjach. Pojęcie to zostało użyte w uzasadnieniu do drugiej nowelizacji ustawy o rachunkowości przy wskazaniu, jednostek mających obowiązek sporządzenia nowego sprawozdania dotyczącego płatności na rzecz administracji rządowych. Kierując się tym zapisem i przepisami zawartymi w rozdziale 6a ustawy o rachunkowości można przyjąć, że jednostkami dużymi według polskiego prawa bilansowego są jednostki, które w roku obrotowym, za który sporządzają sprawozdanie finansowe oraz w roku poprzedzającym ten rok obrotowy, przekraczają co najmniej dwa z trzech następujących limitów (Ustawa, 2016):

- suma bilansowa 85 000 000 zł,
- przychody netto ze sprzedaży produktów i towarów 170 000 000 zł,
- średnia liczba zatrudnionych w roku obrotowym 250 osób.

Przyjęte kryteria klasyfikacji do jednostek dużych są zbliżone do kryteriów określonych w Dyrektywie.

Szczególnym rodzajem jednostek, które można klasyfikować jako duże, są jednostki zainteresowania publicznego (jzp). Jednostki te zostały zdefiniowane w Dyrektywie, natomiast w polskich przepisach ich zakres określono w ustawie o biegłych rewidentach. Są to przede wszystkim jednostki o doniosłym znaczeniu publicznym, wynikającym ze skali, złożoności i charakteru ich działalności. Zalicza się do nich m.in.:

- banki i instytucje kredytowe,
- jednostki, których zbywalne papiery wartościowe są dopuszczone do obrotu na rynku regulowanym państwa Unii Europejskiej, z wyjątkiem jednostek samorządu terytorialnego,
- zakłady ubezpieczeń i zakłady reasekuracji,
- otwarte fundusze emerytalne i inwestycyjne.

Druga grupa podmiotów określonych w Dyrektywie i krajowych regulacjach rachunkowości to grupy kapitałowe.

Przepisy Dyrektywy wyodrębniają trzy kategorie grup kapitałowych (małe, średnie i duże), także stosując kryterium sumy bilansowej, przychodów netto ze sprzedaży i wielkości zatrudnienia. Rodzaje grup i kryteria ich klasyfikacji przedstawiono w tabeli 2.

Tabela 2

Podział grup kapitałowych według dyrektywy UE

Kryterium (nie więcej niż)	Mała grupa	Średnia grupa	Duża grupa
Suma bilansowa (w EUR)	4 000 000	20 000 000	powyżej 20 000 000
Przychody netto ze sprzedaży (w EUR)	8 000 000	40 000 000	powyżej 40 000 000
Średnia liczba zatrudnionych osób w roku obrotowym	50	250	powyżej 250

Źródło: opracowanie własne na podstawie Dyrektywy.

Podobnie jak w przypadku pojedynczych jednostek, spełnienie przez każdą grupę co najmniej dwóch z trzech kryteriów kwalifikuje je do odpowiedniej kategorii.

Analizując regulacje ustawy o rachunkowości dotyczące grup kapitałowych można zauważyć, iż nie dzielą one w sposób bezpośredni grup kapitałowych na małe, średnie i duże. Zastosowany w ustawie podział grup związany jest z obowiązkiem sporządzania skonsolidowanego sprawozdania finansowego przez jednostkę dominującą. Według tego kryterium grupy kapitałowe są dzielone na te, które:

- mają obowiązek sporządzania skonsolidowanego sprawozdania finansowego – są to grupy duże i część średnich (według kryteriów przyjętych w Dyrektywie) oraz
- są zwolnione z obowiązku sporządzania skonsolidowanego sprawozdania finansowego – grupy małe i niektóre średnie (według kryteriów przyjętych w Dyrektywie).

Podsumowując, przy klasyfikacji jednostek i grup kapitałowych w polskim prawie bilansowym kierowano się regulacjami i wytycznymi zawartymi w Dyrektywie. Przepisy ustawy o rachunkowości nie wyodrębniają jednak wszystkich rodzajów jednostek i nie dzielą grup kapitałowych na kategorie określone w Dyrektywie.

2. Zmiany w sprawozdawczości finansowej jednostek dużych

Zmiany związane ze sprawozdawczością finansową jednostek dużych można ogólnie podzielić na dwie grupy:

- zmiany specyficzne (szczegółowe) odnoszące się *stricto* do jednostek dużych,
- zmiany ogólne dotyczące wszystkich jednostek objętych regulacjami ustawy o rachunkowości.

Przedmiotem zmian dotyczących wyłącznie jednostek dużych, w tym jednostek zainteresowania publicznego, jest:

- wprowadzenie nowego sprawozdania dotyczącego płatności na rzecz administracji rządowych,
- rozszerzenie katalogu podmiotów zobligowanych do poddawania corocznemu badaniu sprawozdań finansowych o krajowe instytucje płatnicze i instytucje pieniądza elektronicznego.

Wprowadzenie do polskiego prawa bilansowego sprawozdania z płatności na rzecz administracji rządowych wynika wprost z realizacji prawa Dyrektywy, chociaż nie jest to jedyna regulacja w tym obszarze (Mućko, 2016, s. 483). Zakres podmiotowy i przedmiotowy tego sprawozdania jest określony w rozdziale 6a ustawy o rachunkowości, a przepisy rozdziału są zbieżne z regulacjami unijnymi.

Zgodnie z zapisami ustawy do sporządzenia sprawozdania z płatności na rzecz administracji rządowych są zobowiązane te jednostki, które spełniają łącznie dwa rodzaje warunków (Ustawa, 2016):

- prowadzą działalność w sektorze wydobywczym oraz zajmują się wyrobem lasów pierwotnych,

- są jednostkami dużymi o określonej formie prawnej (w tym jednostki zainteresowania publicznego).

Sprawozdanie z płatności na rzecz administracji rządowych jest nowym rodzajem sprawozdania. Zgodnie z ustawą o rachunkowości należy w nim przedstawić informacje o płatnościach dokonanych w formie pieniężnej lub w naturze na rzecz administracji publicznej. Minimalna wartość płatności podlegających ujęciu w sprawozdaniu to 424 700 zł (Ustawa, 2016). Należy zaznaczyć, że ze względu na wskazany zakres podmiotowy, w praktyce znikoma liczba jednostek będzie sporządzała to sprawozdanie (Mućko, 2016, s. 486).

Zmiany w zakresie sprawozdawczości dużych jednostek są związane także z nowymi rozwiązaniami wprowadzonymi w regulacjach ustawy dla wszystkich jednostek objętych jej przepisami. Jako najistotniejsze można wymienić (Ustawa, 2016; Janowicz, 2015, s. 519; Poniatowska, 2015, s. 317):

1. Zmiany dotyczące układu poszczególnych elementów sprawozdania finansowego (np. przeniesienie pozycji „Należne wpłaty na poczet kapitału” oraz „Udziały (akcje) własne” z kapitałów własnych do aktywów i ujęcie ich w odrębnych grupach bilansowych, wyodrębnienie pozycji szczegółowych w ramach kapitału zapasowego, kapitału z aktualizacji wyceny oraz pozostałych kapitałów, wyodrębnienie przy podziale niektórych grup dodatkowej pozycji – od pozostałych jednostek, w których jednostka posiada zaangażowanie w kapitale, a we wzorze rachunku zysków i strat pozycji „Aktualizacja wartości aktywów niefinansowych”.
2. Zmiana nazwy pozycji „Zysk/strata ze zbycia niefinansowych aktywów trwałych/aktywów finansowych” na „Zysk/strata z tytułu rozchodu niefinansowych aktywów trwałych/aktywów finansowych”.
3. Przeniesienie kategorii zysków i strat nadzwyczajnych do segmentu pozostałej działalności operacyjnej jako przychodów i kosztów zdarzeń losowych (z pewnymi wyjątkami).
4. Usunięcie z zestawienia zmian w kapitale własnym pozycji „Należne wpłaty na poczet kapitału” oraz „Udziały (akcje) własne”.
5. Zmiany definicji jednostek powiązanych i wprowadzenie terminu „zaangażowania w kapitale”.
6. Zmiana okresu dokonywania odpisów amortyzacyjnych od zakończonych powodzeniem prac rozwojowych zaliczanych do wartości niematerialnych i prawnych oraz od wartości firmy.
7. Ujednoczenie przepisów w zakresie terminu przeliczania na walutę polską wielkości wyrażonych w euro w przepisach ustawy o rachunkowości oraz ustawy o podatku dochodowym.
8. Uściślenie celu stosowania przyjętych przez jednostkę zasad (polityki) rachunkowości i pojęcia istotności.

Większość wprowadzonych zmian dotyczących dużych jednostek wynika bezpośrednio z regulacji Dyrektywy, jednak nie wszystkie są wierną ich transpozycją.

3. Zmiany dotyczące grup kapitałowych i skonsolidowanego sprawozdania finansowego

Jako dostosowanie do przepisów Dyrektywy w regulacjach polskiego prawa bilansowego dokonano także zmian dotyczących grup kapitałowych i sporządzanych przez nie skonsolidowanych sprawozdań finansowych. Zmiany dotyczą zarówno definicji podstawowych pojęć związanych z konsolidacją, zmian w zakresie nazewnictwa i układu skonsolidowanych sprawozdań finansowych, jak i zwolnień z konsolidacji.

Największą zmianą w obszarze stosowanych terminów jest zmiana definicji jednostek powiązanych. Znowelizowana ustawa o rachunkowości definiuje jednostki powiązane jako jednostki wchodzące w skład danej grupy kapitałowej, a więc jednostkami powiązаныmi są jednostka dominująca i jednostki zależne (Ustawa, 2016). Efektem tej zmiany było wyłączenie z katalogu jednostek powiązanych takich jednostek, jak: znaczący inwestor, wspólnik jednostki współzależnej, jednostka stowarzyszona i współzależna oraz wprowadzenie nowego terminu związanego z powiązaniem kapitałowymi – „zaangażowanie w kapitale”. Ponadto nowe regulacje ustawowe modyfikują definicje jednostki stowarzyszonej, znaczącego inwestora i znaczącego wpływu oraz dostosowują definicje jednostki dominującej do definicji według regulacji unijnych (jednak bez poszerzenia zakresu formy prawnej). W ustawie o rachunkowości doprecyzowano także katalog przypadków określających sytuacje, kiedy jednostka ma status jednostki dominującej, wraz ze sposobem liczenia praw głosu oraz praw powoływania i odwoływania członków organów zarządzających, nadzorujących lub administrujących.

W celu zachowania jednolitości terminologicznej zmieniono także nazwę jednego z elementów skonsolidowanego sprawozdania – „Zestawienia zmian w skonsolidowanym kapitale własnym” na „Skonsolidowane zestawienie zmian w kapitale własnym”.

Zmiany dotyczące układu i zawartości skonsolidowanego sprawozdania finansowego wynikają ze zmian w układzie jednostkowego sprawozdania finansowego i są z nimi zbieżne. Niewielkiemu rozszerzeniu uległ tylko zakres informacji ujawnianych w dodatkowych informacjach i objaśnieniach, co zwiększyło obowiązki sprawozdawcze grup kapitałowych. Nowy zakres ujawnień obejmuje, między innymi, informacje na temat kryteriów zastosowanych przez jednostkę dominującą do objęcia skonsolidowanym sprawozdaniem finansowym jednostek zależnych czy informacje o znaczących błędach dotyczących lat ubiegłych ujętych w sprawozdaniu finansowym roku obrotowego, ich rodzajach i wartości (Janowicz, 2015, s. 520–521).

Istotną zmianą w sprawozdawczości finansowej grup kapitałowych są zwolnienia z konsolidacji. Dotyczą one:

- wprowadzenia dwóch kategorii wielkości progów (w przypadku sumy bilansowej i przychodów netto ze sprzedaży kwoty progów zostały wyrażone w walucie polskiej, a nie w euro) umożliwiających niesporządzenie skonsolidowanych sprawozdań finansowych,

- braku możliwości skorzystania ze zwolnienia ze sporządzania skonsolidowanych sprawozdań finansowych w przypadku „małej” grupy kapitałowej, jeżeli którakolwiek z jednostek w takiej grupie jest jednostką zainteresowania publicznego,
- zmiany warunków dotyczących zwolnienia ze sporządzania skonsolidowanego sprawozdania finansowego jednostki dominującej niższego szczebla.

W nowych przepisach Ustawodawca wprowadził dwie kategorie wielkości progów umożliwiających niesporządzenie skonsolidowanych sprawozdań finansowych:

- z uwzględnieniem wyłączeń konsolidacyjnych i
- bez uwzględnienia wyłączeń konsolidacyjnych.

Zgodnie z art. 56 ust 1 pkt 2 ustawy o rachunkowości jednostka dominująca może nie sporządzać skonsolidowanego sprawozdania finansowego, jeżeli na dzień bilansowy roku obrotowego oraz na dzień bilansowy roku poprzedzającego rok obrotowy łączne dane jednostki dominującej oraz wszystkich jednostek zależnych każdego szczebla:

- 1) po dokonaniu wyłączeń konsolidacyjnych nie przekroczyły co najmniej dwóch z następujących trzech wielkości:
 - 32 000 000 zł – w przypadku sumy aktywów bilansu na koniec roku obrotowego,
 - 64 000 000 zł – w przypadku przychodów netto ze sprzedaży towarów i produktów za rok obrotowy,
 - 250 osób – dla średniorocznego zatrudnienia w przeliczeniu na pełne etaty;
- 2) przed dokonaniem wyłączeń konsolidacyjnych nie przekroczyły co najmniej dwóch z następujących trzech wielkości:
 - 38 400 000 zł – w przypadku sumy aktywów bilansu na koniec roku obrotowego,
 - 76 800 000 – w przypadku przychodów netto ze sprzedaży towarów i produktów za rok obrotowy,
 - 250 osób – dla średniorocznego zatrudnienia w przeliczeniu na pełne etaty.

W przypadku obligatoryjnych zwolnień jednostek zależnych spod konsolidacji sprecyzowano, że ograniczenia w sprawowaniu kontroli nad jednostką będące podstawą wyłączenia muszą być poważne i długotrwałe oraz dodano przepis, który zezwala na wyłączenie z konsolidacji tych jednostek zależnych, od których nie można uzyskać informacji niezbędnych do sporządzenia skonsolidowanego sprawozdania finansowego bez ponoszenia niewspółmiernie wysokich kosztów lub bez zbędnej zwłoki, jednak pod warunkiem odpowiedniego ich udokumentowania (Ustawa, 2016).

Uwagi końcowe

Większość zmian w sprawozdawczości finansowej jednostek dużych i grup kapitałowych jest efektem konieczności dostosowania krajowych regulacji rachunkowości do przepisów Dyrektywy i jest z nimi zbieżna. Niektóre rozwiązania odbiegają jednak od przyjętych w Dyrektywy (np. ujęcie „Udziałów [akcji] własnych” w odrębnej grupie bilansowej, brak bezpośredniego wyodrębnienia kategorii dużych jednostek czy małych, średnich i dużych

grup kapitałowych). Część wprowadzonych zmian dotyczy *stricte* jednostek dużych i grup kapitałowych, jak np. zwolnienia z obowiązku konsolidacji, zmiana definicji jednostek powiązanych, poszerzenie katalogu jednostek objętych obowiązkiem badania itp., a część ma charakter ogólny dotyczący wszystkich jednostek objętych przepisami ustawy o rachunkowości. Efektem zmian jest także z jednej strony zwiększenie wymogów sprawozdawczych w stosunku do dużych jednostek i grup kapitałowych, a z drugiej – ich ograniczenie w przypadku małych grup. Z pewnością jednak, pomimo kosmetycznego charakteru niektórych zmian, całościowo wprowadzone zmiany wpływają na zawartość zarówno jednostkowego jak i skonsolidowanego sprawozdania finansowego.

Ogólnie, zmiany w sprawozdawczości dużych jednostek i grup kapitałowych, podmiotów, które zazwyczaj pełnią szczególną rolę w gospodarce, należy ocenić pozytywnie, gdyż poprzez zwiększenie przejrzystości informacji prezentowanych w ich sprawozdaniach przyczyniają się do zwiększenia bezpieczeństwa obrotu gospodarczego. Na ostateczną ocenę skutków wprowadzonych zmian należy jednak poczekać do czasu sporządzenia pierwszych sprawozdań finansowych. Ten obszar badawczy będzie przedmiotem dalszych badań.

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, zmieniająca dyrektywę Parlamentu Europejskiego i Rady 2006/43/WE oraz uchylająca dyrektywy Rady 78/660/EWG i 83/349/EWG. Dz. Urz. L 182/19 z 29.6.2013.
- Janowicz, M. (2015). Konsolidacja sprawozdań finansowych w świetle projektu zmian w polskim prawie bilansowym. *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego*, 873. *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 77, 513–522.
- Mućko, P. (2016). Analiza regulacji i kontekstu wprowadzenia sprawozdania z płatności na rzecz administracji publicznej jako przykład sprawozdawczości finansowej dla interesariuszy niefinansowych. *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 2/2 (80), 481–491.
- Poniatowska, L. (2015). Zmiany w sprawozdawczości finansowej w regulacjach ustawy o rachunkowości. *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, 388, 314–321.
- Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości. Dz.U. 2016, poz. 1047 z późn. zm.

CHANGES IN THE FINANCIAL REPORTING OF LARGE ENTITIES AND CAPITAL GROUPS IN POLISH ACCOUNTING REGULATIONS

Abstract: *Purpose* – The purpose of this article is presentation and assessment of changes in the financial reporting of large entities and capital groups in accounting regulations.

Design/methodology/approach – Analysis of the accounting regulations and literature, comparative and inference methods.

Findings – The article presents and analyzes changes in the financial reporting of large entities and capital groups in the regulations of the Polish balance sheet law.

Originality/value – Changes in accounting regulations for large entities and capital groups should be judged positively as they create conditions for improving business security.

Keywords: accounting regulations, large entities, consolidated financial statements

Cytowanie

Poniatowska, L. (2017). Zmiany w sprawozdawczości finansowej jednostek dużych i grup kapitałowych w krajowych regulacjach rachunkowości. *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 4 (88/1), 365–373. DOI: 10.18276/frfu.2017.88/1-35.