

Maciej Tokarski
Wyższa Szkoła Bankowa
w Toruniu

Międzynarodowe standardy sprawozdawczości finansowej w procesie harmonizacji i standaryzacji rachunkowości w Polsce

Rachunkowość jako nauka ma bogatą historię i szczególne miejsce we współczesnym systemie nauk ekonomicznych oraz zarządzania. Postępujący proces globalizacji gospodarki przynosi potrzebę harmonizacji rachunkowości. Wyrazem tego jest m.in. ustanowienie międzynarodowych standardów rachunkowości i nowelizacja polskiego prawa o rachunkowości. Regulują one coraz to nowe zagadnienia, wynikające z konieczności zbliżenia rachunkowości do rozwijającego się rynku kapitałowego. Ponieważ stopień szczegółowości zasad prowadzenia rachunkowości w różnych krajach jest różny, przeto narodziło się dążenie do standaryzacji zasad rachunkowości w celu harmonizacji przepisów na świecie.

Harmonizacja i standaryzacja rachunkowości

Harmonizacja jest ukierunkowana na ograniczenie stosowanych praktyk rachunkowości przez określenie takiego ich zestawu, w ramach którego firmy mogą dokonywać wyboru ewentualnych rozwiązań dotyczących określonych zasad rachunkowości (Roberts, Weetman, Gordon 1998, s. 116). W rezultacie zakres możliwych różnic między firmami jest łatwy do zidentyfikowania. Inaczej mówiąc, jest to proces redukcji różnic w sprawozdawczości pomiędzy poszczególnymi krajami, dzięki któremu zwiększa się porównywalność praktyk rachunkowości przez ustalenie zakresu ich zróżnicowania.

Standaryzacja rachunkowości powoduje stosowanie przez wszystkie organizacje gospodarcze (np. spółki giełdowe) takich samych albo zbliżonych praktyk rachunkowości, czyli jej efektem jest ujednolicenie zasad rachunkowości stosowanych w różnych krajach przez wszystkie organizacje gospodarcze. Jest więc kojarzona z narzucaniem sztywnego i wąskiego zestawu reguł.

Harmonizacja przepisów i standardów rachunkowości nie kończy się na zastosowaniu dyrektyw. Jest to proces ciągły, dostosowujący regulacje prawne do zmieniających się warunków gospodarowania.

Pojęcie standardów rachunkowości

Pojęcie *standard rachunkowości* pojawiło się w krajach anglosaskich (Stany Zjednoczone, Wielka Brytania). Oznacza ono wzorzec, normę sformułowaną przez krajowe gremia eksperckie rachunkowości i przedstawicieli nauki, której wprowadzenie poprzedzone jest długim okresem badań i konsultacji z udziałem praktyków (Turyna 2006, s. 14–15). Standardy rachunkowości obejmują przedmiotowo zagadnienia dotyczące uznawania zdarzeń i transakcji, ich pomiaru (wyceny) oraz prezentacji w sprawozdaniu finansowym wyróżnionych składników, a także wykazywanie informacji dodatkowych w notach i objaśnieniach. Nie ma w nich miejsca na zasady ewidencji księgowej, konta, dokumenty księgowe czy procedury. Ważny jest ostateczny efekt

w postaci sprawozdania finansowego, obejmującego zestaw raportów. Są one przedmiotem analiz i decyzji zarządczych, a dane w nich zawarte powinny też być porównywalne z innymi podmiotami gospodarczymi.

Przyczyny i uwarunkowania standaryzacji sprawozdawczości finansowej

Jedną z głównych przyczyn postępowania procesu zarówno standaryzacji, jak i harmonizacji zasad rachunkowości, jest globalizacja, rozwój rynków kapitałowych, czyli potrzeba ustalenia jednolitych zasad rachunkowości, w celu zwiększenia porównywalności sprawozdań finansowych organizacji gospodarczych, w tym sprawozdań zapisywanych i przetwarzanych w formie elektronicznej. Przykładowo stworzenie i zastosowanie standardu elektronicznej sprawozdawczości finansowej (np. XBRL) było koniecznością w aspekcie stosowania zasad ładu korporacyjnego (zwiększenie przejrzystości i porównywalności informacji sprawozdawczej), a także w aspekcie istnienia globalnej sieci – Internetu (bieżący, równoczesny dostęp dla wszystkich interesariuszy organizacji, do wszystkich ujawnionych informacji itp.). Zwiększający się wraz z rozwojem rynku kapitałowego popyt na informacje finansowe oraz powstawanie ponadpaństwowych (międzynarodowych) korporacji gospodarczych, z którymi związany jest międzynarodowy przepływ kapitału i transfery zysku, wymusza potrzebę zapewnienia:

- porównywalności danych rachunkowych w czasie i w przestrzeni (krajowej i międzynarodowej),
- jednoznacznej interpretacji informacji finansowych, których źródłem jest rachunkowość,
- rzetelności i wiarygodności danych księgowych.

Ponieważ stopień szczegółowości zasad prowadzenia rachunkowości w różnych krajach jest różny, przeto narodziło się dążenie do standaryzacji zasad rachunkowości w celu harmonizacji przepisów na świecie. Przesłanki te legły u podstaw tworzenia standardów rachunkowości rozumianych jako wzorce, normy czy zasady, które przez określone ciało środowiska zawodowego księgowych zostały promulgowane, co przeważnie następuje po długim okresie badań i szeroko zakrojonych konsultacjach.

Do innych czynników standaryzacji oraz harmonizacji zasad rachunkowości zalicza się:

- regionalizację gospodarki światowej,
- rozwój regionalnych ugrupowań gospodarczych (UE, NAFTA itd.),
- globalizację rynków kapitałowych,
- powstanie i rozwój ponadnarodowych korporacji,
- potrzeby Banku Światowego, Międzynarodowego Funduszu Walutowego, giełd i inwestorów odnośnie porównywalnych sprawozdań finansowych,
- procesy prywatyzacji na świecie,
- potrzeby unifikacji i porównywalności informacji finansowych od podmiotów gospodarczych,
- wzrost zapotrzebowania na porównywalne sprawozdania finansowe, szczególnie spółek notowanych na zagranicznych giełdach,
- powstanie i ewolucja dwóch odmiennych filozofii rachunkowości, tj. rachunkowości kontynentalnej oraz rachunkowości anglosaskiej.

Koncepcje rachunkowości na świecie

Na świecie ukształtowały się dwie odmienne od siebie filozofie rachunkowości:

- rachunkowość typu kontynentalnego (m.in. Niemcy, Francja, Austria, Belgia, Hiszpania, Włochy, Szwajcaria, kraje skandynawskie, Polska, Czechy, Węgry, Japonia),
- rachunkowość typu anglosaskiego (m.in. Wlk. Brytania, USA, Kanada, Australia, Nowa Zelandia, a także po części Holandia) (Jaruga 2002, s. 4).

Tab. 1. Porównanie systemów rachunkowości

System kontynentalny	System anglosaski
Podejście prawne, bezpieczeństwo obrotu gospodarczego	Podejście ekonomiczne
Duże znaczenie kredytodawców	Orientacja na rynek kapitału
Duży wpływ prawa podatkowego	Duże znaczenie informacji dla inwestorów
Postawa konserwatywna, unikanie ryzyka	Postawa otwarta na ryzyko
Kodeks handlowy	<i>Common Law</i>
Plany kont	Założenia koncepcyjne
Zasada ostrożności	Standardy rachunkowości
	Duże znaczenie środowiska ekspertów
	Przewaga zasady współmierności
	Przewaga treści nad formą
	Zasada prawdziwego i rzetelnego obrazu (<i>True&Fair View</i>)

Źródło: Jaruga A.A., *Systemy regulacji rachunkowości a międzynarodowa harmonizacja i standaryzacja* [w:] *Międzynarodowe regulacje rachunkowości. Wpływ na rozwiązania krajowe*, A.A. Jaruga (red.), C.H.Beck, Warszawa 2002, s. 4.

Istnieją dwa podstawowe systemy rachunkowości o charakterze ponadnarodowym, tj. międzynarodowe standardy rachunkowości oraz standardy amerykańskie rachunkowości.

Międzynarodowe standardy rachunkowości – MSR (International Accounting Standards – IAS) wspierają swoimi założeniami koncepcyjnymi system rachunkowości kontynentalnej. Zorientowane na rynek i instytucje kredytowe, preferują stabilność działalności gospodarczej, opierają się na szczegółowej kodyfikacji prawa bilansowego odnośnie zasad, metod i technik rachunkowości, struktur informacyjnych sprawozdań finansowych, zasadzie nadrzędności prawa nad faktami, konserwatyzmie i ostrożności, ścisłym powiązaniu prawa bilansowego z prawem podatkowym itd.

Założenia koncepcyjne MSR zawężają swoje cele jedynie do sprawozdawczości finansowej. Sprawozdania finansowe spełniają podstawowe potrzeby większości użytkowników, ponieważ prawie wszyscy ich użytkownicy podejmują decyzje gospodarcze dotyczące na przykład:

- tego, czy kupić, utrzymać, czy też zbyć inwestycję,
- oceny sposobu zarządzania i ochrony majątku przez kierownictwo jednostki oraz jego odpowiedzialności,
- oceny zdolności jednostki do wypłacania wynagrodzeń oraz realizacji innych świadczeń na rzecz pracowników,
- oceny zabezpieczenia udzielonych kredytów i pożyczek, określenia polityki podatkowej itd.

Sprawozdanie finansowe sporządza się zgodnie z modelem rachunkowości opartym na zasadzie kosztu historycznego i na koncepcji zachowania kapitału nominalnego.

Użytkownicy MSR nie mają możliwości swobodnego doboru koncepcji, zasad i metod rachunkowości innych niż opierających się na koszcie historycznym i koncepcji kapitału nominalnego. Ograniczeń takich nie ma w wypadku amerykańskich standardów rachunkowości.

Amerykańskie standardy rachunkowości (Generally Accepted Accounting Principles – US GAAP) wspierają swoimi założeniami koncepcyjnymi rachunkowość typu anglosaskiego. Przyjmują prawdziwy i wierny wizerunek finansowy firmy jako nadrzędny cel rachunkowości, są zorientowane na rynek kapitałowy i inwestorów, zakładają dominację treści nad formą i regulacjami prawa bilansowego, preferują ryzyko w działalności gospodarczej.

Celem rachunkowości jest pomiar zasobów będących własnością podmiotu i wyrażanie ich w jednostkach pieniężnych, rejestrowanie zmian wielkości tych zasobów dokonywane okresowo, a także odzwierciedlenie wiarygodności i roszczeń podmiotu w stosunku do otoczenia. Natomiast celem sprawozdawczości finansowej jest dostarczanie informacji dla terażniejszych i potencjalnych inwestorów, wierzycieli oraz innych użytkowników podejmujących racjonalne decyzje inwestycyjne, kredytowe itp. Założenia koncepcyjne US GAAP dosyć szczegółowo interpretują cele rachunkowości, jak i sprawozdawczości finansowej oraz eksponują je od strony informacyjnej. Zostało w nich przyjęte, że sprawozdawczość finansowa jest elementem rachunkowości z dostrzeżeniem jednak różnic w tych celach (szerszy zakres informacji, jaki powinna dostarczać użytkownikom rachunkowość). Podczas gdy rachunkowość ma dostarczać informacji wszelkim użytkownikom, sprawozdawczość koncentruje się raczej na użytkownikach zewnętrznych.

Harmonizacja przepisów i standardów rachunkowości nie kończy się na zastosowaniu dyrektyw. Jest to proces ciągły, dostosowujący regulacje prawne do zmieniających się warunków gospodarowania. Największy wpływ na harmonizację przepisów o rachunkowości w krajach europejskich wywarły dyrektywy Rady Unii Europejskiej (tab. 2) i MSR.

Problem harmonizacji rachunkowości w skali międzynarodowej. Organizacje zajmujące się standaryzacją i harmonizacją rachunkowości

Harmonizacja rachunkowości w skali międzynarodowej wydaje się konieczna, choć niezwykle złożona i trudna do wprowadzenia (Messner, Pfaff 2001). Potrzeba porównań międzynarodowych, a także możliwość poznania, wykorzystania i rozpowszechnienia najbardziej rozwiniętych koncepcji i wdrożeń praktycznych doprowadziły do powołania organizacji zajmujących się formułowaniem ujednoczonych pojęć i reguł rachunkowości na skalę międzynarodową. Największy wpływ na harmonizację przepisów o rachunkowości w krajach europejskich wywarły:

- dyrektywy Rady Unii Europejskiej,
- Komitet Międzynarodowych Standardów Rachunkowości,
- Rada Międzynarodowych Standardów Rachunkowości.

Problemem harmonizacji rachunkowości w skali międzynarodowej i ujednoczeniem procesu sprawozdawczości zajmują się międzynarodowe organizacje rachunkowości, a wśród nich:

- Unia Europejska za pośrednictwem Dyrekcji Generalnej,
- Rada Międzynarodowych Standardów Rachunkowości,
- Międzynarodowa Federacja Księgowych (International Federation of Accountants – IFAC), a w szczególności Rada Międzynarodowych Standardów Rewizji Finansowej (międzynarodowe wytyczne rewizji finansowej wydawane są przez Międzynarodowy Komitet Zawodowych Norm Rewizji Finansowej (International Auditing Practices Committee – IAPC),
- Konsorcjum XBRL – skupiające organizacje księgowo i instytucje finansowe powstałe w celu utworzenia jednolitego standardu wymiany, interpretacji, analizy i prezentacji szeroko pojętych sprawozdań gospodarczych (zarówno finansowych, jak i niefinansowych),
- pozostałe organizacje, takie jak: organy ONZ m.in. ISAR, czyli grupa robocza ekspertów ds. międzynarodowych standardów rachunkowości i rewizji finansowej działająca przy

Konferencji Narodów Zjednoczonych ds. Handlu i Rozwoju (UNCTAD), a także Organizacja ds. Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD) oraz Europejska Federacja Ekspertów Rachunkowości (Messner, Pfaff 2001, s. 22).

Tab. 2. Dyrektywy Rady Unii Europejskiej dotyczące harmonizacji zasad rachunkowości

Lp.	Nazwa dyrektywy	Treść dyrektywy (wytycznych)
1	<i>Dyrektywa czwarta z 25 lipca 1978 roku w sprawie rocznych sprawozdań finansowych niektórych rodzajów spółek</i>	Układ rocznych zamknięć rachunkowych spółek o różnych formach prawnych. Obejmuje zasady: <ul style="list-style-type: none"> • prowadzenia ksiąg, • sporządzania sprawozdań, • zamknięć rocznych, • dokonywania badania przez biegłych niezależnych, • ujawniania rocznych zamknięć, • inwentaryzacji, • wyceny, tak w trakcie działalności, jak i przy zamknięciach rocznych.
2	<i>Dyrektywa siódma z 13 czerwca 1983 roku w sprawie skonsolidowanych sprawozdań finansowych</i>	Konsolidacja sprawozdań finansowych jednostek grupy kapitałowej (bilansów, rachunków zysków i strat, załączników), ich przygotowanie, publikacja i weryfikacja (rewizja).
3	<i>Dyrektywa ósma z 10 kwietnia 1984 roku</i>	Zatwierdzanie osób odpowiedzialnych za prowadzenie statutowej rewizji (badań i weryfikacji) ksiąg rachunkowych.
4	<i>Dyrektywa z 8 grudnia 1986 roku w sprawie rocznych i skonsolidowanych sprawozdań finansowych banków i innych instytucji finansowych</i>	Roczne zamknięcia rachunkowe i skonsolidowane sprawozdania rachunkowości banków i innych instytucji finansowych.
5	<i>Dyrektywa z 13 lutego 1989 roku w sprawie obowiązków w zakresie publikacji odnoszących się do rocznych sprawozdań finansowych oddziałów, utworzonych w państwie członkowskim, instytucji kredytowych i instytucji finansowych mających swoją siedzibę poza tym państwem członkowskim</i>	Obowiązki oddziałów (filii) instytucji kredytowych i finansowych (utworzonych w krajach członkowskich, których centrale znajdują się poza danym krajem członkowskim Unii Europejskiej) odnoszące się do publikacji sprawozdań.
6	<i>Dyrektywa z 19 grudnia 1991 roku w sprawie rocznych i skonsolidowanych sprawozdań finansowych zakładów ubezpieczeń</i>	Skonsolidowane sprawozdania finansowe towarzystw ubezpieczeniowych.

Źródło: opracowanie własne.

W 1973 r. 16 zajmujących się rachunkowością organizacji zawodowych z Austrii, Kanady, Francji, Niemiec, Japonii, Meksyku, Holandii, Wielkiej Brytanii, Irlandii oraz Stanów Zjednoczonych utworzyło Komitet Międzynarodowych Standardów Rachunkowości. W 2001 r. liczył on już 140 członków ze 101 krajów i wydał 41 MSR, które podlegały wielokrotnym zmianom, a część z nich została wycofana.

Uznanie rosnącego znaczenia Komitetu jako światowego twórcy standardów spowodowało, iż od 1 stycznia 2001 r. zmienił on swoją strukturę, przekształcając się w Radę Międzynarodowych Standardów Rachunkowości. Rada zajęła się aktualizacją MSR, a od 2002 r. rozpoczęła opracowywanie międzynarodowych standardów sprawozdawczości finansowej (MSSF), które stopniowo zastępują dotychczasowe MSR (www.iasb.org.uk). Przy Komitecie działał Stały Komitet Interpretacji udzielający wskazówek dotyczących nowo stwierdzonych problemów w zakresie MSR. Od marca 2002 r. jego miejsce zajął Międzynarodowy Komitet Interpretacji Sprawozdawczości Finansowej. Organizacja finansowana jest przez Fundację Komitetu Międzynarodowych Standardów Rachunkowości, której strukturę przedstawia ryc. 1.

Na pełen zestaw międzynarodowych standardów sprawozdawczości finansowej składa się:

- 31 obowiązujących spośród 41 wydanych MSR (tab. 3) oraz ich 11 obowiązujących spośród 33 wydanych interpretacji SIC (tab. 4),
- osiem MSSF oraz wydanych do nich pięć interpretacji IFRIC (tab. 5).

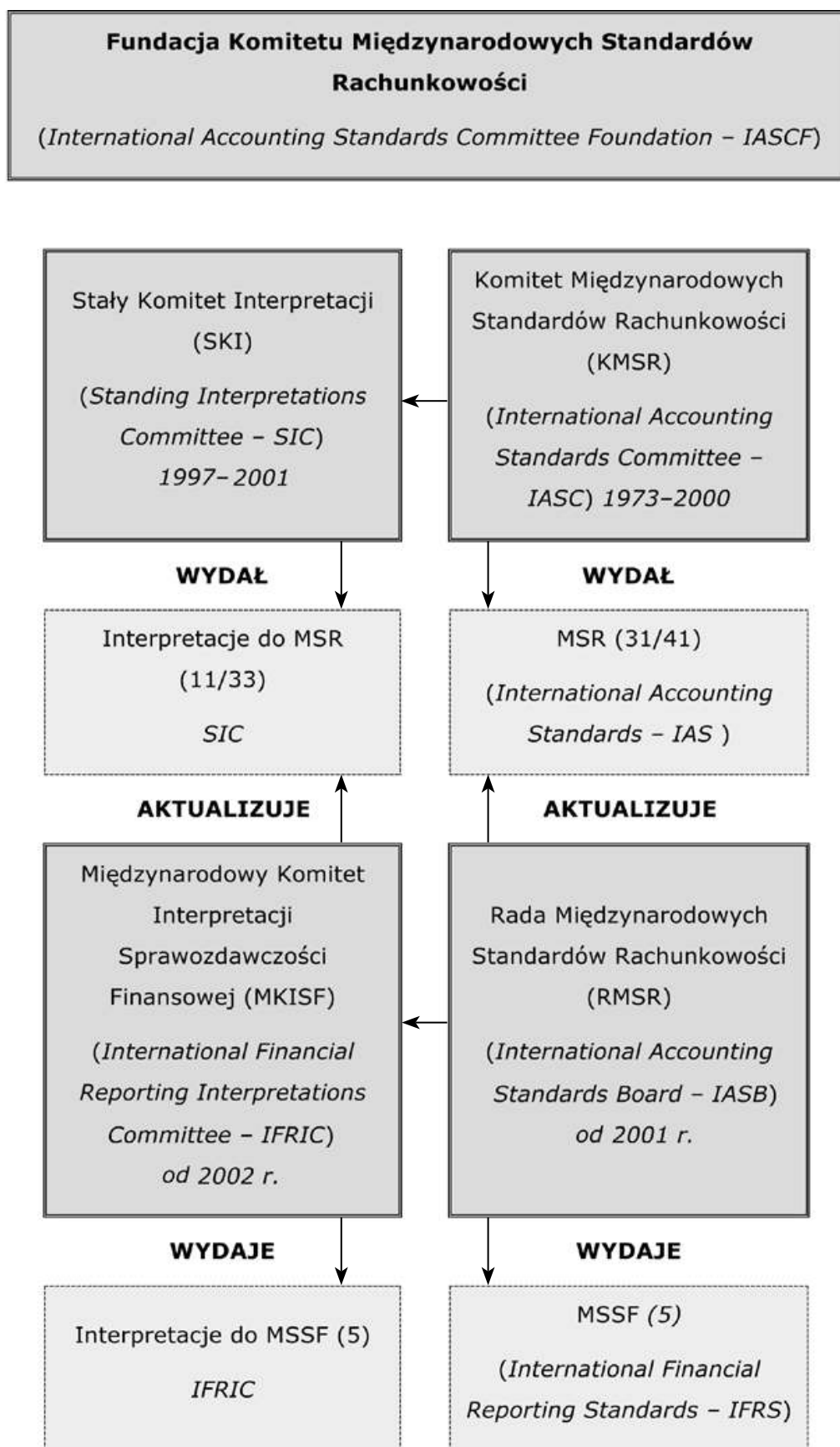
Przedstawione formy regulacji rachunkowości wywarły ogromny wpływ na przeprowadzaną w Polsce reformę systemu prawnego rachunkowości, mającą na celu:

- zrównać prawa i obowiązki różnych rodzajów podmiotów gospodarczych w zakresie prowadzenia rachunkowości,
- nadać właściwą rangę rachunkowości i ludziom, którzy ją prowadzą; chodzi tu o rangę współmierną do roli, jaką rachunkowość odgrywa we współczesnej gospodarce rynkowej, co oznacza wyłączenie systemu rachunkowości spod przepisów podatkowych przy jednoczesnym stworzeniu dogodnych przesłanek do przyszłej synchronizacji przepisów podatkowych z przepisami regulującymi rachunkowość,
- dostosować polskie rozwiązania w zakresie rachunkowości do dyrektyw obowiązujących w krajach Unii Europejskiej,
- dostosować polskie zasady rachunkowości do zasad określonych w MSR, o ile standardy te nie są sprzeczne z dyrektywami Rady Unii Europejskiej, a ich zastosowanie jest możliwe na obecnym etapie rozwoju naszej gospodarki; zbliży to nas do państw stosujących ogólnie akceptowane zasady rachunkowości.

Kolejne nowelizacje *Ustawy o rachunkowości* wynikały z dostosowania polskiego prawa bilansowego do rozwiązań stosowanych w międzynarodowym prawie bilansowym. Dnia 27 sierpnia 2004 r. Sejm Rzeczypospolitej Polskiej przyjął kilka istotnych nowelizacji następujących artykułów *Ustawy o rachunkowości*:

- 1) art. 2 ust. 3 stwierdzającego, iż spółki sporządzające sprawozdania finansowe zgodnie z MSR i MSSF oraz związanymi z nimi interpretacjami ogłoszonymi w formie rozporządzeń Komisji Europejskiej stosują przepisy ustawy oraz przepisy wykonawcze wydane na jej podstawie w zakresie nieuregulowanym przez MSR. Zmiana ta określa kolejność stosowania prawa bilansowego. W pierwszej kolejności spółki będą stosowały zasady wynikające z MSR, a dopiero później (w zakresie nieuregulowanym w MSR) przepisy *Ustawy o rachunkowości* oraz rozporządzenia wykonawcze;
- 2) art. 3 ust. 1 pkt. 11 określającego, że przez przyjęte zasady (politykę) rachunkowości należy rozumieć wybrane i stosowane przez spółkę rozwiązania dopuszczone ustawą, w tym także

Ryc. 1. Struktura IASCF



Źródło: opracowanie własne.

określone w MSR, zapewniające wymaganą jakość sprawozdań finansowych. Oznacza to, że spółka może przyjąć do stosowania zasady (politykę) rachunkowości wynikające z MSR;

3) art. 10 ust. 3 dopuszczającego w sprawach nieuregulowanych przepisami ustawy, że przyjmując zasady rachunkowości, spółki mogą stosować krajowe standardy rachunkowości. W wypadku braku odpowiedniego standardu krajowego, spółki, inne niż wymienione w art. 2 ust. 3, mogą stosować MSR. Zatem spółki, które nie sporządzają sprawozdań finansowych zgodnie z MSR, stosują w pierwszej kolejności *Ustawę o rachunkowości* oraz rozporządzenia wykonawcze do tej ustawy, a dopiero w sprawach nieuregulowanych postanowieniami tej ustawy mogą stosować krajowe standardy rachunkowości. Zaś w wypadku braku odpowiedniego standardu krajowego takie spółki mogą również stosować MSR.

Tab. 3. Wykaz międzynarodowych standardów rachunkowości

Numer	Tytuł międzynarodowego standardu rachunkowości
1	<i>Prezentacja sprawozdań finansowych</i>
2	<i>Zapasy</i>
3	<i>Skonsolidowane sprawozdania finansowe</i> (zastąpiony przez MSR nr 27 i MSR nr 28)
4	<i>Amortyzacja</i> (zastąpiony przez MSR nr 16 i MSR nr 38)
5	<i>Informacje prezentowane w sprawozdaniach finansowych</i> (zastąpiony przez MSR nr 1)
6	<i>Uwzględnianie zmian cen</i> (zastąpiony przez MSR nr 15)
7	<i>Rachunek przepływów pieniężnych</i>
8	<i>Zasady (polityka) rachunkowości, zmiany wartości szacunkowych i korygowanie błędów</i>
9	<i>Koszty badań i rozwoju</i> (zastąpiony przez MSR nr 38)
10	<i>Zdarzenia następujące po dniu bilansowym</i>
11	<i>Umowy o usługę budowlaną</i>
12	<i>Podatek dochodowy</i> (zaktualizowany w 2000 r.)
13	<i>Prezentacja bieżących aktywów (majątku obrotowego) i bieżących zobowiązań</i> (zastąpiony przez MSR nr 1)
14	<i>Sprawozdawczość według segmentów działalności</i> (obowiązujący do końca 2008 r.)
15	<i>Informacje odzwierciedlające skutki zmian cen</i> (wycofany w 2003 r.)
16	<i>Rzeczowe aktywa trwałe</i>
17	<i>Leasing</i>
18	<i>Przychody</i>
19	<i>Świadczenia pracownicze</i>
20	<i>Rachunkowość dotacji rządowych i informacji o pomocy rządowej</i>
21	<i>Skutki zmian kursów wymiany walut obcych</i>

22	<i>Połączenie jednostek gospodarczych (zastąpiony przez MSSF nr 3)</i>
23	<i>Koszty finansowania zewnętrznego</i>
24	<i>Informacje ujawniane na temat podmiotów powiązanych</i>
25	<i>Lokaty kapitałowe (inwestycje) (zastąpiony przez MSR nr 39 i MSR nr 40)</i>
26	<i>Rachunkowość i sprawozdawczość programów świadczeń emerytalnych</i>
27	<i>Skonsolidowane i jednostkowe sprawozdania finansowe</i>
28	<i>Inwestycje w jednostkach stowarzyszonych</i>
29	<i>Sprawozdawczość finansowa w warunkach hiperinflacji</i>
30	<i>Sprawozdania finansowe banków i podobnych instytucji finansowych</i>
31	<i>Udziały we wspólnych przedsięwzięciach</i>
32	<i>Instrumenty finansowe – ujawnienie i prezentacja</i>
33	<i>Zysk przypadający na jedną akcję</i>
34	<i>Sprawozdawczość finansowa śródroczna</i>
35	<i>Zaniechanie (części) działalności gospodarczej (zastąpiony przez MSSF nr 5)</i>
36	<i>Utrata wartości aktywów</i>
37	<i>Rezerwy, zobowiązania warunkowe i aktywa warunkowe</i>
38	<i>Wartości niematerialne</i>
39	<i>Instrumenty finansowe: ujmowanie i wycena</i>
40	<i>Nieruchomości inwestycyjne</i>
41	<i>Rolnictwo</i>

Źródło: opracowanie własne.

Tab. 4. Wykaz interpretacji SIC do międzynarodowych standardów rachunkowości

Numer	Nazwa interpretacji Komitetu Stałego	Zastąpiony przez
1	<i>Spójność – różne metody ustalania ceny nabycia lub kosztu wytworzenia zapasów</i>	MSR 2
2	<i>Spójność – aktywowanie kosztów finansowania zewnętrznego</i>	MSR 8
3	<i>Wyłączenie niezrealizowanych zysków i strat wynikających z transakcji z jednostkami stowarzyszonymi</i>	MSR 28
6	<i>Koszty modyfikacji dotychczasowego oprogramowania komputerowego</i>	MSR 16
7	<i>Wprowadzenie waluty euro</i>	
8	<i>Zastosowanie po raz pierwszy MSR jako podstawy rachunkowości</i>	MSSF 1

9	<i>Połączenie jednostek gospodarczych – podział na przejęcia i łączenia udziałów</i>	MSSF 3
10	<i>Pomoc rządowa – brak konkretnego powiązania z działalnością operacyjną</i>	
11	<i>Wymiana walut – aktywowanie strat wynikających ze znacznej dewaluacji waluty</i>	MSR 21
12	<i>Konsolidacja – jednostki specjalnego przeznaczenia</i>	
13	<i>Współkontrolowane kontrolowane jednostki – niepieniężny wkład wspólników</i>	
14	<i>Rzeczowe aktywa trwałe – odszkodowania dotyczące utraty wartości poszczególnych składników aktywów lub ich utracenia przez jednostkę</i>	MSR 16
15	<i>Leasing operacyjny – specjalne oferty promocyjne</i>	
16	<i>Kapitał akcyjny – wykupione własne instrumenty kapitałowe (akcje własne)</i>	MSR 32
17	<i>Kapitał własny – koszty transakcji kapitałowych</i>	
18	<i>Spójność – metody alternatywne</i>	MSR 8
19	<i>Waluta sprawozdawcza – wycena i prezentacja sprawozdań finansowych zgodnie z MSR 21 i MSR 29</i>	MSR 21
20	<i>Metoda praw własności – ujmowanie strat</i>	MSR 28
21	<i>Podatek dochodowy – realizacja wartości przeszacowywanych aktywów, które nie podlegają amortyzacji</i>	
22	<i>Połączenie jednostek gospodarczych – późniejsze korekty wykazanej początkowo wartości godziwej i wartości firmy</i>	MSSF 3
23	<i>Rzeczowe aktywa trwałe – koszty generalnych przeglądów i remontów</i>	MSR 16
24	<i>Zysk przypadający na jedną akcję – instrumenty finansowe oraz inne umowy z możliwością rozliczenia w akcjach</i>	MSR 33
25	<i>Podatek dochodowy – zmiana statusu podatkowego jednostki gospodarczej lub jej udziałowców</i>	
27	<i>Ocena istoty transakcji wykorzystujących prawną formę leasingu</i>	
28	<i>Połączenie jednostek gospodarczych – „data wymiany” oraz wartość godziwa instrumentów kapitałowych</i>	MSSF 3
29	<i>Ujawnianie informacji – umowy na usługi koncesjonowane</i>	
30	<i>Waluta sprawozdawcza – przeliczenie waluty wyceny na walutę prezentacji</i>	MSR 21
31	<i>Przychody – transakcje barterowe obejmujące usługi reklamowe</i>	
32	<i>Wartości niematerialne – koszt witryny internetowej</i>	
33	<i>Metoda konsolidacji i metoda praw własności – potencjalne prawa głosu i przyporządkowanie udziałów własnościowych</i>	MSR 27 MSR 28

Tab. 5. Wykaz międzynarodowych standardów sprawozdawczości finansowej oraz ich interpretacji IFRIC

MSSF	1	<i>Zastosowanie międzynarodowych standardów sprawozdawczości finansowej po raz pierwszy</i>
	2	<i>Płatności regulowane akcjami</i>
	3	<i>Grupy kapitałowe – połączenia jednostek gospodarczych</i>
	4	<i>Umowy ubezpieczeniowe</i>
	5	<i>Aktywa trwale przeznaczone na sprzedaż i zaprzestanie działalności</i>
	6	<i>Poszukiwania i ocena złóż mineralnych</i>
	7	<i>Instrumenty finansowe</i>
	8	<i>Segmenty operacyjne</i>
IFRIC	1	<i>Zmiany istniejących zobowiązań z tytułu wycofania z eksploatacji, rekultywacji i zobowiązań o podobnym charakterze</i>
	2	<i>Udziały i podobne instrumenty kapitałowe w podmiotach o charakterze spółdzielni</i>
	3	<i>Prawa do emisji</i>
	4	<i>Ustalenie, czy umowa zawiera w sobie elementy leasingu</i>
	5	<i>Prawo do funduszy związanych z usunięciem skutków zniszczenia środowiska</i>

Źródło: opracowanie własne.

Międzynarodowy standard sprawozdawczości finansowej dla małych i średnich przedsiębiorstw

Kończąc dotychczasowe rozważania, należy wspomnieć o opracowanym przez Radę Międzynarodowych Standardów Rachunkowości standardzie dla małych i średnich przedsiębiorstw – MSSF dla MŚP. Końcowy raport grupy ekspertów: *System rachunkowości dla małych przedsiębiorstw – rekomendacje i dobre praktyki* opublikowany został w listopadzie 2008 r. Standard został natomiast opublikowany 9 lipca 2009 r. Jest on samodzielnym dokumentem (niewchodzącym w skład MSSF) obejmującym zasady rachunkowości analogiczne do pełnego zestawu MSR/MSSF w wersji uproszczonej, dopasowanej do potrzeb mniejszych jednostek.

Międzynarodowy standard sprawozdawczości finansowej dla małych i średnich przedsiębiorstw składa się z 34 rozdziałów, które obejmują łącznie około 230 stron. Jego struktura tematyczna nadaje mu formę instrukcji. Rada dołączyła do tego standardu dwie broszury uzupełniające.

Rada Międzynarodowych Standardów Rachunkowości nie podaje jednoznacznej definicji małych i średnich przedsiębiorstw. Określa jedynie, że standard ten został stworzony dla podmiotów niemających statusu zainteresowania publicznego, a publikujących sprawozdania finansowe ogólnego przeznaczenia dla użytkowników zewnętrznych, którymi mogą być m.in.: agencje ratingowe i kredytodawcy.

Na razie Polska nie zdecydowała się na przyjęcie MSSF dla MŚP, przy czym do niewątpliwych korzyści płynących ze stosowania globalnych standardów dla MSP należałoby zaliczyć:

- zwiększenie porównywalności informacji finansowych dostarczanych użytkownikom,
- zmniejszenie kosztów tworzenia i aktualizowania krajowych przepisów w zakresie sprawozdawczości,

- ułatwienie gromadzenia kapitału na forum krajowym i zagranicznym,
- ułatwienie wejścia jednostkom na publiczne rynki kapitałowe gdzie obowiązują MSSF (Tokarski A., Tokarski M., Voss 2010, s. 47–49).

Międzynarodowy standard sprawozdawczości finansowej dla małych i średnich przedsiębiorstw jest dużym krokiem w kierunku harmonizacji i standaryzacji przepisów dla tego typu jednostek na całym świecie, a jego wdrożenie z pewnością doprowadziłoby do zwiększenia jakości i porównywalności informacji przekazywanych przez przedsiębiorstwa, jak również uwiarygodniłoby je w oczach instytucji finansowych oraz kontrahentów, przy czym zakres informacji generowanej przez rachunkowość MŚP musi umożliwić odwzorowanie jego głównych cech i być dostosowana przede wszystkim do możliwości prezentowanych przez jej odbiorców.

Jednym z terminów, które w ostatnich latach zrobiły błyskotliwą karierę, jest globalizacja. Choć różnie się ją pojmuje, to bez wątplenia jest ona konsekwencją nowych rozwiązań problemów ekonomicznych, społecznych, technicznych, ekologicznych itd. zachodzących w skali świata na przełomie XX i XXI w. Zainteresowanie terminem globalizacja w teorii i praktyce zarządzania wynika z procesów koncentracji kapitału i tworzenia się wielu ponadnarodowych organizacji. To owocuje konkurencją na skalę dotychczas nieznaną także na rynkach regionalnych i krajowych, co z kolei prowadzi do przeobrażeń w funkcjonowaniu instytucji gospodarczych i administracyjnych.

Przejrzyste informacje o spółkach są obecnie bardziej potrzebne niż kiedykolwiek, gdyż inwestorzy potrzebują jasnych, wiarygodnych i porównywalnych w skali międzynarodowej informacji finansowych oraz niefinansowych, na podstawie których będą mogli podejmować decyzje inwestycyjne. Bez spełnienia tego warunku inwestorzy łatwo mogą stracić zaufanie pokładane w spółce i jej perspektywach rozwoju, stąd niezbędne jest dalsze dążenie do standaryzacji zasad rachunkowości w celu harmonizacji przepisów na świecie.

Idealna sytuacja dla odbiorców informacji finansowych zaistniałaby wówczas, gdyby wszystkie podmioty gospodarcze na całym świecie stosowały jednolite koncepcje i zasady rachunkowości oraz opracowywały swoje sprawozdania finansowe zgodnie ze zunifikowanymi wzorcami i standardami, obowiązującymi we wszystkich krajach świata. Idea ta jednak na razie jest utopią, gdyż istniejące koncepcje oraz zasady rachunkowości obowiązujące w poszczególnych krajach charakteryzują się rozbieżnościami, co wynika m.in. z odmiennych uwarunkowań historycznych, różnic w rozwoju gospodarczym poszczególnych krajów, a także odrębności ich systemów prawnych (Turyna 2006). Z tego względu więc szczególnego znaczenia nabiera dalsza kwestia harmonizacji (standaryzacji) zasad rachunkowości. Harmonizacja jest dokonywana na bieżąco, gdyż w wypadku przepisów i standardów rachunkowości nie kończy się ona na zastosowaniu dyrektyw. Jest to proces ciągły, dostosowujący regulacje prawne do zmieniających się warunków gospodarowania. Jednocześnie prowadzony jest proces ujednoczenia MSSF z regulacjami wynikającymi z amerykańskich zasad rachunkowości. Efektem tego procesu są już liczne zmiany wprowadzone do MSR oraz MSSF, a także zmiany dokonane w US GAAP przez amerykańską instytucję FASB (Federal Accounting Standard Board – Federalna Rada Standardów Rachunkowości) odpowiedzialną za kształtowanie standardów amerykańskich. Wszystkie te procesy prowadzą nieuchronnie do powstania jednolitego, ogólnoswiatowego języka biznesu, który przyczynić się ma do swobodnego przepływu kapitału, a co za tym idzie – dalszego rozwoju gospodarki światowej.

Literatura

1. Jaruga A. (red.), 2002, *Międzynarodowe regulacje rachunkowości. Wpływ na rozwiązania krajowe*, C.H. Beck, Warszawa.
2. Messner Z., Pfaff J., 2010, *Podstawy rachunkowości finansowej*, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa.
3. Roberts C., Weetman P., Gordon P., 1998, *International Financing Accounting. A Comparative Approach*, Pitman Publishing, Londyn–San Francisco–Kuala Lumpur–Johannesburg.
4. Tokarski A., Tokarski M., Voss G., 2010, *Księgowość w małej i średniej firmie. Uprozczone formy ewidencji*, wyd. II zmienione, Cedewu, Warszawa.
5. Turyna J., 2006, *Standardy sprawozdawczości finansowej – MSSF, US GAAP, polskie ustawodawstwo*, Difin, Warszawa.
6. www.iasb.org.uk

International Financial Reporting Standards in the Process of Harmonization and Standardization of Accountancy in Poland

Accountancy as a science prides in long history and occupies a special place in the contemporary system of economic and management sciences. Progressing process of globalization of economy brings about the need to harmonize the science of accountancy. The creation of international accountancy standards and amendments to Polish Accountancy Law may be perceived as signs of the process. That rule governs any new issues arising from the necessity of drawing closer the accountancy to the developing capital markets. Due to the fact that the degree of accuracy of the regulations in the book-keeping in various countries is different, the endeavour to standardize the accountancy principles in order to harmonize law regulations came into play and has been shown in the article.