

Wstęp

W latach 90. XX wieku nastąpiły daleko idące przemiany w systemie organizacyjno-prawnym rachunkowości w naszym kraju. Wśród wielu przyczyn zachodzących zmian można wymienić m.in. **transformację systemu gospodarczego w Polsce** w kierunku wolnej gospodarki rynkowej i wynikające z niej nowe zasady zarządzania przedsiębiorstwami rynkowymi. Pełna swoboda działania przedsiębiorstwa na rynku prowadzi do wykreowania nowych, w polskich warunkach, funkcji i zadań rachunkowości. Druga ważna przyczyna zmian organizacyjno-prawnych warunków funkcjonowania rachunkowości w Polsce w latach 90. wynikała z konieczności **pełnego dostosowania polskich przepisów prawnych do Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej (MSSF)** oraz **Dyrektyw Unii Europejskiej** w zakresie rachunkowości. Kolejne akty prawne dotyczące rachunkowości opracowywane i wydawane przez centrum gospodarcze stopniowo adaptowały wymogi Unii. Najlepszą ilustracją procesów przystosowawczych jest uchwalona przez Sejm RP **29 września 1994 r. ustawa o rachunkowości**. W latach 1997–2000 ustawa ta podlegała kolejnym nowelizacjom, które miały jednak raczej „kosmetyczny” charakter i nie wpłynęły zasadniczo na treść zawartych w niej regulacji prawnych.

Zasadnicze zmiany wprowadziła dopiero nowelizacja ustawy z 1994 r. obowiązująca w Polsce **od 1 stycznia 2002 r.** Jej celem było dalsze dostosowanie polskiego ustawodawstwa do Międzynarodowych Standardów Rachunkowości. Zmiany te zaczęły obowiązywać od 1 stycznia 2002 r. i spowodowały, że zasady rachunkowości obowiązujące w Polsce zostały w dużym stopniu zbliżone do MSR lub wręcz identyczne z nimi. Kolejne nowelizacje dotyczyły dalszego dostosowania polskiego prawa bilansowego do wymogów Unii Europejskiej i międzynarodowych rynków finansowych.

Kolejne wyzwania dla regulacji prawnych w zakresie rachunkowości w Polsce wynikały z faktu, iż od 1 stycznia 2005 r. wszystkie kraje członkowskie Unii Europejskiej (a zatem i Polska) zaczęły stopniowo przechodzić na **Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej**. W pierwszym okresie dotyczyło to jedynie sprawozdawczości skonsolidowanej spółek publicznych i banków, a od 1 stycznia 2007 r. objęto standardami także emitentów dłużnych instrumentów finansowych. W ostatnich latach zakres ten został też rozszerzony na indywidualne sprawozdania finansowe podmiotów powiązanych.

Po 2008 r. dalsze działania, związane z doskonaleniem narzędzi regulujących sprawozdawczość finansową w wymiarze międzynarodowym miały głównie na celu dostosowanie tych narzędzi do zmieniających się potrzeb rynków finansowych i odpowiednio wczesne sygnalizowanie wszelkich symptomów kryzysu na tych rynkach. Wśród tych działań można wymienić m.in. wiele nowelizacji dotyczących MSSF, zwłaszcza w zakresie instrumentów finansowych oraz sprawozdawczości skonsolidowanej, jak również działania unifikujące sprawozdawczość finansową w USA i w Europie.

W kontekście powyższych uwag niniejsze opracowanie ma do spełnienia dwa podstawowe cele. Po pierwsze, **zapoznać bliżej Czytelników z koncepcjami i zasadami rachunkowości według Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej**, z racji ich oficjalnego obowiązywania w Polsce od początku 2005 r. Znajomość tej problematyki wydaje się konieczna przez praktyków, dla których MSSF staną się podstawą do tworzenia zasad (polityki) rachunkowości w ich jednostkach. Przy okazji prezentacji koncepcji i zasad rachunkowości według MSSF Autor przedstawił, w formie analizy porównawczej również ramowe założenia drugiego ważnego źródła rachunkowości międzynarodowej, jakim są standardy rachunkowości amerykańskiej, *US GAAP*. Standardy te cieszą się również w naszym kraju zainteresowaniem części praktyków, zwłaszcza wśród osób powiązanych zawodowo z firmami amerykańskimi.

Drugim celem pracy jest **zaprezentowanie zmian w polskim prawie bilansowym oraz dokonanie analizy porównawczej** pomiędzy nimi a koncepcjami i zasadami rachunkowości międzynarodowej, zwłaszcza prezentowanej przez MSSF. Źródłem dla dokonania tej analizy jest ustawa z 29 września 1994 r. o rachunkowości (z późniejszymi nowelizacjami) oraz inne akty prawne, pośrednio związane z rachunkowością (ustawa o podatku dochodowym, kodeks spółek handlowych). Analiza została przeprowadzona według stanu prawnego na dzień 1 stycznia 2013 r.

Praca obejmuje jedenaście rozdziałów, które można podzielić na trzy grupy. **Pierwsza część** obejmuje rozdziały pierwszy i drugi, nawiązujące bezpośrednio do teorii rachunkowości i koncentrujące się na **fundamentalnych kwestiach i pojęciach w ramach rachunkowości**, analizują i komentują podstawowe koncepcje i zasady itp. Rozdział pierwszy zawiera m.in. dyskusję pojęciową dotyczącą genezy i znaczenia współczesnej rachunkowości, jej wieloaspektowego charakteru, czy podstawowych źródeł standaryzacji rachunkowości. Z kolei drugi rozdział prezentuje opis oraz analizę podstawowych koncepcji i zasad współczesnej rachunkowości, zwłaszcza kluczowe koncepcje i zasady, jak np. koncepcję prawdziwego i rzetelnego wizerunku finansowego, koncepcję podmiotowości, kontynuacji działania i periodyzacji i inne. Rozdział ten przedstawia również opis zasad rachunkowości włączonych w ramy polskiego ustawodawstwa.

Druga część opracowania, obejmująca rozdziały, od trzeciego do siódmego, dotyczy bezpośrednio **sprawozdawczości finansowej i jej elementów**. Rozdział trzeci zawiera dyskusję pojęciową oraz analizę podstawowych aspektów sprawozdania finansowego, ramy koncepcyjne i zasady opracowywania sprawozdania, główne cechy jakościowe informacji zawartej w nim, najważniejsze grupy użytkowników sprawozdań finansowych. Kolejny, rozdział czwarty jest poświęcony w całości szczegółowemu omówieniu bilansu, a zwłaszcza analizie zasad jego opracowywania oraz szczegółowej prezentacji informa-

cji aktywach i kapitałach, zarówno z punktu widzenia standardów międzynarodowych, jak i prawa polskiego. W rozdziale piątym scharakteryzowano kolejny raport składający się na sprawozdanie finansowe, tzn. rachunek zysków i strat, w tym m.in. podstawowe koncepcje opracowywania rachunku oraz sposobów prezentacji wyniku finansowego w świetle standardów międzynarodowych, a także szczegółową charakterystykę rachunku zysków i strat według polskiego prawa bilansowego, w obu wariantach: porównawczym i kalkulacyjnym. Rozdział szósty prezentuje rachunek przepływów pieniężnych, bazujący na zasadzie kasowej, ilustrujący strumienie środków pieniężnych w jednostce gospodarczej. Opis zawiera analizę porównawczą koncepcji i zasad opracowywania raportu, podstawowe definicje, strukturę informacyjną, a także dwie metody opracowywania raportu: bezpośrednią i pośrednią. Ostatni rozdział z omawianej grupy, siódmy, opisuje pozostałe raporty wchodzące w skład sprawozdania finansowego, do których zalicza się raport o zmianach w kapitałach własnych spółki oraz informacje i noty uzupełniające.

Na **trzecią część** opracowania składają się rozdziały od ósmego do jedenastego, poświęcone **wybranim, szczegółowym zagadnieniom rachunkowości**. Do takich zagadnień należy wycena aktywów i źródeł ich finansowania. Właśnie problematyka wyceny bilansowej składa się na treść rozdziałów: ósmego i dziewiątego. Zostały omówione m.in. podstawowe koncepcje wyceny w teorii rachunkowości oraz według standardów międzynarodowych, jak również podstawowe zasady i techniki wyceny zawarte w ustawie o rachunkowości odnośnie głównych grup aktywów i pasywów bilansu. W rozdziałach są również odniesienia do wyceny niektórych grup aktywów zawartej w prawie podatkowym; dotyczy to zwłaszcza tych zagadnień, gdy występują zasadnicze rozbieżności w zasadach wyceny pomiędzy prawem bilansowym i podatkowym. Koncepcje i zasady ustalania wyniku finansowego są przedmiotem kolejnego rozdziału dziesiątego. Ta część pracy, zawiera dyskusję w tym zakresie, opartą na teorii rachunkowości oraz międzynarodowych źródłach jej standaryzacji. Zaprezentowano również regulacje prawne, zawarte w ustawie o rachunkowości, dotyczące zasad ustalania wyniku finansowego w jednostkach innych niż banki i zakłady ubezpieczeniowe, działających na terytorium Polski. Ostatni rozdział, jedenasty, przedstawia problematykę rachunkowości grup kapitałowych. Dyskusja dotyczy dwóch kluczowych kwestii związanych z tą problematyką, tj. łączenia podmiotów gospodarczych i ich ujęcia w księgach rachunkowych oraz zasad i metod opracowywania skonsolidowanego sprawozdania finansowego. Prezentacja dotyczy również regulacji prawnych w zakresie łączenia spółek oraz opracowywania skonsolidowanych sprawozdań finansowych na bazie polskiego ustawodawstwa.