

Jednostki zobowiązane i uprawnione do stosowania Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej w Polsce

Magdalena Frymus*

Streszczenie: *Cel* – przedstawienie jednostek zobowiązanych i uprawnionych do stosowania Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej (MSSF) w Polsce. *Metodologia badania* – przegląd aktów prawnych i literatury przedmiotu oraz wykorzystanie danych z raportów dotyczących wdrożenia MSSF w Europejskim Obszarze Gospodarczym (EOG). *Wynik* – państwa należące do EOG, w tym Polska, implementowały MSSF do swojego prawa. Każde z nich podeszło indywidualnie do nałożonych regulacji. Nie wszystkie polskie jednostki mogą stosować MSSF. *Oryginalność/Wartość* – opisano proces wdrażania rozporządzeń Unii Europejskiej (UE) dotyczących MSSF przez wybrane państwa europejskie, będące członkami EOG. Zaprezentowano również podmiotowy zakres obligatoryjnego i fakultatywnego sporządzania sprawozdań finansowych zgodnie z MSSF według prawa polskiego. Przedstawiono korzyści i problemy wynikające z wdrażania i stosowania MSSF.

Słowa kluczowe: Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej, skonsolidowane sprawozdanie finansowe, emitenci papierów wartościowych

Wprowadzenie

W dobie globalizacji stosowanie Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej (MSSF)¹ ma szczególne znaczenie. Wspomaga rozwój rynków kapitałowych i współpracę gospodarczą. Przyczynia się do budowania zaufania wobec rynków finansowych oraz ochrony interesów inwestorów. Ważną rolę w tych procesach odgrywa porównywalność i przejrzystość sprawozdań finansowych różnych jednostek gospodarczych, o odmiennych tradycjach kulturowych, uwarunkowaniach społeczno-gospodarczych i systemach prawnych (Jaruga 2007: 13). Jednak nie wszystkie jednostki mogą stosować MSSF.

Celem artykułu jest przedstawienie podmiotowego zakresu obowiązku i prawa sporządzania sprawozdania finansowego zgodnie z MSSF w wybranych państwach należących do Europejskiego Obszaru Gospodarczego (EOG)², w tym w Polsce.

* mgr Magdalena Frymus, Studia Doktoranckie, Uniwersytet Szczeciński, Wydział Nauk Ekonomicznych i Zarządzania, ul. Mickiewicza 64, 71–101 Szczecin.

¹ Przez MSSF autorka rozumie Międzynarodowe Standardy Rachunkowości, Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej oraz Interpretacje do nich.

² EOG tworzą kraje należące do Unii Europejskiej oraz Islandia, Liechtenstein i Norwegia.

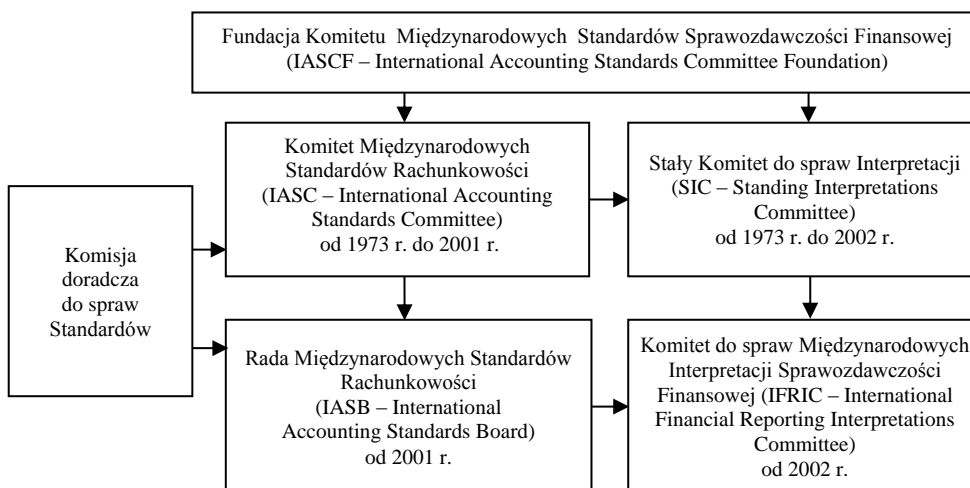
1. Proces harmonizacji rachunkowości na świecie

Harmonizacja rachunkowości to proces redukowania różnic w sprawozdawczości finansowej między krajami, wynikających z różnych metod wyceny i prezentacji, który powinien w miarę możliwości prowadzić do ścisłego ujednoczenia standardów (Olchowicz, Tłaczała 2008: 13). Głównym powodem harmonizacji rachunkowości na skalę światową jest potrzeba ustalania jednolitych zasad rachunkowości w celu zapewnienia porównywalności sprawozdań finansowych w warunkach globalizacji rynków kapitałowych, powstawania ponadnarodowych korporacji oraz prowadzenia międzynarodowych transakcji gospodarczych.

Momentem, w którym zaobserwowano dążenie do harmonizacji zasad rachunkowości był początek XX wieku. Pierwsze zespoły do badań porównawczych powołano po Światowym Kongresie Księgowych w St. Louis w Stanach Zjednoczonych, który odbył się w 1904 roku. Została wówczas powołana Grupa Studyjna, składająca się z członków organizacji profesjonalnych księgowych ze Stanów Zjednoczonych, Kanady i Wielkiej Brytanii (Jaruga 2005: 11).

Powstałe w 1973 roku Komitet Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (KMSR) i Stały Komitet do spraw Interpretacji (SKI), działające z ramienia Fundacji Komitetu Międzynarodowych Standardów Rachunkowości miały na celu formułowanie i publikowanie MSR oraz interpretacji do nich.

Po zmianach w 2001 roku KMSR został zastąpiony Radą Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (RMSR), a w 2002 roku przekształcono SKI w Komitet do spraw Międzynarodowej Interpretacji Sprawozdawczości Finansowej (KMISF). Ponadto funkcjonowała Komisja Doradcza do spraw Standardów. Organizację instytucji ustanawiających MSSF przedstawia rysunek 1.



Rysunek 1. Organizacja instytucji ustanawiających MSSF

Źródło: opracowanie własne.

W 2003 roku RMSR opublikowała standard MSSF 1 Zastosowanie Międzynarodowych Standardów Finansowych po raz pierwszy. Rok później ukończyła pracę nad tak zwanymi

Standardami Stabilnej Platformy. Ponad siedem tysięcy podmiotów gospodarczych z 25 krajów Unii Europejskiej (UE) wdrożyło MSSF (*International Accounting Standards Board...* 2009: 4).

Do głównych globalnych powszechnie akceptowanych na świecie standardów zalicza się obecnie:

- Amerykańskie Ogólnie Akceptowane Standardy Rachunkowości (United States Generally Accepted Accounting Principles – US GAAP), które od 1973 roku opracowuje Rada Standardów Rachunkowości Finansowej (Financial Accounting Standards Board – FASB),
- Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej (International Financial Reporting Standards – IFRS), które obejmują Koncepcję Ramową, Standardy MSR i MSSF, Interpretacje SKI i KIMSF (Hołda 2013: 16).

W 2002 r. IASB i FASB podpisały w Norwolu umowę o współpracy i zniesieniu różnic między MSSF i US GAAP. Celem podjętej współpracy jest opracowanie jednego ogólnosiwiatowego zestawu standardów. Plan działania na lata 2006–2008 zamieszczony w wydawnym w 2005 r. dokumencie tak zwanej mapie drogowej zakładał zniesienie największych różnic pomiędzy MSSF i US GAAP. W opublikowanym w 2006 r. memorandum IASB i FASB uznały, że właściwym rozwiązaniem jest opracowanie nowego zestawu standardów od początku i rozpoczęły działania w kierunku konwergencji sprawozdawczości finansowej. Tematem panelu dyskusyjnego w 2007 r. był projekt uznania równorzędności MSSF z US GAAP dla zagranicznych emitentów papierów wartościowych notowanych na amerykańskiej giełdzie. W 2008 r. IASB i FASB opublikowały wspólny projekt prezentacji sprawozdania finansowego, obejmujący sprawozdanie z sytuacji finansowej (bilans), sprawozdanie z dochodu całkowitego (rachunek zysków i strat, rachunek wyników) oraz sprawozdanie z przepływów pieniężnych. Kolejne wspólnie zaakceptowane projekty prezentacji sprawozdań finansowych IASB i FASB przedstawiły w 2010 r. (Hołda 2013: 17). W latach 2012–2013 IASB i FASB opublikowały raporty konwergencyjne dotyczące instrumentów finansowych ([www. ifrs.org](http://www.ifrs.org)).

2. Stosowanie Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej w Europejskim Obszarze Gospodarczym

Celem przyjęcia i stosowania międzynarodowych standardów rachunkowości przez UE jest harmonizacja informacji finansowych przedstawianych przez spółki notowane w obrocie publicznym, zapewniająca przejrzystość i porównywalność sprawozdań finansowych, a tym samym wsparcie wspólnotowego rynku kapitałowego i rynku wewnętrznego. W 2001 roku Komisja Europejska powołała Europejską Grupę Doradczą do spraw Sprawozdawczości Finansowej oraz Komitet do spraw Regulacji Rachunkowości, aby spełnić obowiązki nakładane przez regulacje MSSF (Hołda 2013: 20). Członkowie UE, co do zasady, byli zobowiązani do stosowania unijnych dyrektyw w dziedzinie rachunkowości. Unia wydała osiem podstawowych dyrektyw, z których pięć odnosi się bezpośrednio do rachunkowości. Dyrektywy te nie stały się jednak uniwersalnymi europejskimi standardami. Polska inkorporowała dyrektywy do swojego prawa w 1991 roku, po podpisaniu europejskiego układu stowarzyszeniowego (Jaruga i in. 2006: 10). Kolejne zmiany i nowe MSSF są włączane do prawa wspólnotowego w formie rozporządzeń wykonawczych Komisji Europejskiej.

skiej (Hołda 2013: 19). Unia Europejska i pozostałe państwa EOG implementowały MSSF do swojego prawa, jednak do nałożonych regulacji każde państwo podeszło indywidualnie.

Zagadnienia związane z międzynarodowymi standardami w UE reguluje rozporządzenie Komisji Wspólnoty Europejskiej (WE) nr 1126/2008 z dnia 3 listopada 2008 r., przyjmujące określone międzynarodowe standardy rachunkowości zgodnie z rozporządzeniem (WE) nr 1606/2002 Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 19 lipca 2002 r. Zgodnie z art. 2 rozporządzenia (WE) nr 1606/2002 międzynarodowe standardy sprawozdawczości finansowej oznaczają wydane lub przyjęte przez Radę Międzynarodowych Standardów Rachunkowości:

- Międzynarodowe Standardy Rachunkowości (MSR),
- Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej (MSSF),
- odnoszące się do nich Interpretacje (SKI i KMISF),
- kolejne zmiany do standardów i odnoszących się do nich interpretacji,
- przyszłe standardy i związane z nimi interpretacje.

W rozporządzeniu Komisji (WE) nr 1126/2008 przyjęto 29 MSR i 8 MSSF oraz 11 SKI i 11 KMISF. Do końca 2013 roku ukazało się jeszcze 39 rozporządzeń Komisji (WE) zmieniających rozporządzenie (WE) nr 1126/2008.

W tym samym czasie powstało pięć kolejnych MSSF, do których należą: MSSF 9 Instrumenty finansowe, MSSF 10 Skonsolidowane sprawozdanie finansowe, MSSF 11 Wspólne działania, MSSF 12 Ujawnienia dotyczące zaangażowania w inne jednostki, MSSF 13 Wycena wartości godziwej, oraz pięć KMISF. (Deloitte: 2013) Zgodnie z przepisem art. 4 rozporządzenia (WE) nr 1606/2002 spółki regulowane prawem państwa członkowskiego, których papiery wartościowe są dopuszczone do obrotu na regulowanym rynku któregośkolwiek z państw członkowskich, sporządzają za każdy rok obrotowy rozpoczynający się w dniu 1 stycznia 2005 r. skonsolidowane sprawozdanie finansowe według MSSF. Z przepisu art. 5 rozporządzenia (WE) nr 1606/2002 wynika, że państwa członkowskie mogą wprowadzić zezwolenie lub wymóg, aby spółki publiczne sporządzały sprawozdania finansowe według MSSF. Te same decyzje mogą zastosować w stosunku do spółek sporządzających jednostkowe sprawozdanie oraz spółek nienotowanych na rynkach regulowanych.

W drodze odstępstwa od przepisu art. 4 rozporządzenia (WE) nr 1606/2002 państwa członkowskie UE mogły postanowić iż wymagania tego artykułu miały zastosowanie do każdego roku obrotowego zaczynającego się po 1 stycznia 2007 r. w odniesieniu do spółek, których:

- dłużne papiery wartościowe są tylko dopuszczone na rynek regulowany któregośkolwiek z państw członkowskich w rozumieniu art.1 ust. 13 dyrektywy 93/22/EWG, lub
- papiery wartościowe są dopuszczone do publicznego obrotu w państwie niebędącym członkiem i które stosują w tym celu standardy uznawane w skali międzynarodowej począwszy od roku obrotowego, rozpoczynającego się przed opublikowaniem rozporządzenia (WE) nr 1606/2002 w Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej.

Zakres wdrożenia MSSF w wybranych krajach należących do EOG w 2012 roku przedstawia tabela 1.

W analizowanych krajach zakres podmiotowy stosowania MSSF przy sporządzaniu sprawozdań finansowych jest zróżnicowany. Państwa EOG podeszły indywidualnie do implementacji rozporządzenia. Wszystkie skorzystały z możliwości wprowadzenia fakultatywnego stosowania MSSF.

Tabela 1

Przykłady wdrożenia MSSF w Europejskim Obszarze Gospodarczym. Stan na 2012 rok

	Kraje	Niemcy	Szwecja	Zjednoczone Królestwo Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej	Norwegia
Regulacje prawne³					
Artykuł 5a Rozporządzenia					
– pozwolenie dla jednostek notowanych na giełdzie, sporządzających jednostkowe sprawozdanie finansowe		Nie, ale wciąż wymagane są także lokalne Ogólnie Akceptowane Standardy Rachunkowości	Nie	Tak	Tak
– wymóg dla jednostek notowanych na giełdzie, sporządzających jednostkowe sprawozdanie finansowe		Nie	Nie	Nie	Nie. Obowiązek dla jednostek notowanych na giełdzie niesporządzających skonsolidowanych sprawozdań finansowych od roku obrotowego zaczynającego się od 1 stycznia 2011
Artykuł 5b Rozporządzenia					
– pozwolenie dla innych jednostek sporządzających skonsolidowane sprawozdanie finansowe		Tak, wszystkie typy jednostek	Tak, wszystkie typy jednostek	Tak, z wyjątkiem sektora instytucji dobroczynnych	Tak, wszystkie typy spółek
– wymóg dla innych jednostek sporządzających skonsolidowane sprawozdanie finansowe		Tak, jednostki, które złożyły wniosek o dopuszczenie do publicznego obrotu	Nie	Nie	Nie
– pozwolenie dla innych jednostek sporządzających jednostkowe sprawozdanie finansowe		Nie, ale wciąż wymagane są także lokalne Ogólnie Akceptowane Standardy Rachunkowości.	Nie	Tak, z wyjątkiem sektora instytucji dobroczynnych	Tak, wszystkie typy jednostek
– wymóg dla innych jednostek sporządzających jednostkowe sprawozdanie finansowe		Nie	Nie	Nie	Nie
Artykuł 9 Rozporządzenia					
– odroczenie zastosowania MSSF do 2007 r. dla emitentów dłużnych papierów wartościowych		Tak	Tak	Nie	Tak

³ Rozporządzenie (WE) Nr 1606/2002 Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 19 lipca 2002 w sprawie stosowania międzynarodowych standardów rachunkowości.

	Kraje	Niemcy	Szwecja	Zjednoczone Królestwo Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej	Norwegia
Regulacje prawne ³					
– odroczenie zastosowania MSSF do 2007r. dla emitentów na innych rynkach kapitałowych		Tak	Nie	Nie	Tak
Dopuszczenie stosowania MSSF przed 2005 r.		Tak, jednostki notowane na giełdzie od 1998 r., a pozostałe od 2003 r.	Nie	Nie	Nie

Źródło: opracowanie własne na podstawie (Implementation of the IAS Regulation (1606/2002) in the EU and EEA 2012).

3. Zakres podmiotowy stosowania Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej w Polsce

Polska, jako członek UE, podlega prawodawstwu unijnemu także w zakresie stosowania MSSF. W związku z tym dostosowano polskie prawo bilansowe do rozporządzenia (WE) Nr 1606/2002 Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 19 lipca 2002 r. w sprawie stosowania międzynarodowych standardów rachunkowości. Regulacje te zostały wdrożone ustawą z dnia 27 sierpnia 2004 r. o zmianie ustawy o rachunkowości oraz o zmianie ustawy o biegłych rewidentach i ich samorządzie (DzU 2004, nr 213, poz. 2155). Zmiany w ustawie o rachunkowości (uor) zostały wprowadzone na podstawie rozporządzenia (WE) Nr 1606/2002, zgodnie z którym kraje członkowskie zostały upoważnione do ustalenia podmiotowego zakresu jednostek obligatoryjnie bądź fakultatywnie stosujących MSSF w zakresie sporządzania sprawozdań finansowych. Kraje stosujące MSSF są zobowiązane publikować je w języku ojczystym.

Obowiązek stosowania MSSF mają jednostki sporządzające skonsolidowane sprawozdanie finansowe, będące emitentami papierów wartościowych dopuszczonych do publicznego obrotu oraz banki, natomiast mogą sporządzać skonsolidowane sprawozdania finansowe zgodnie z MSSF:

- emitenci papierów wartościowych ubiegający się o ich dopuszczenie do obrotu na jednym z rynków regulowanych krajów EOG, czyli podmioty, które złożyły wniosek o zatwierdzenie prospektu emisyjnego lub jego części, w którym wskazały na zamiar ubiegania się o dopuszczenie papierów wartościowych do publicznego obrotu,
- emitenci papierów wartościowych zamierzający ubiegać się o ich dopuszczenie do obrotu na jednym z rynków regulowanych krajów EOG, czyli podmioty, które złożyły wniosek o dopuszczenie papierów wartościowych do obrotu na rynku regulowanym,
- jednostki dominujące niższego szczebla, wchodzące w skład grupy kapitałowej, w której jednostka dominująca wyższego szczebla sporządza skonsolidowane sprawozdanie finansowe według MSSF (Ustawa z 29 września 1994 r. ...: art. 55, ust. 5–7; ustawa z 29 lipca 2005 r. ...: art. 26, ust. 2).

Konsolidacja sprawozdań finansowych polega na łączeniu sprawozdań finansowych jednostek powiązanych, obejmujących jednostkę dominującą lub znaczącego inwestora i jednostki podporządkowane (zależne, współzależne i stowarzyszone). Skonsolidowane sprawozdanie finansowe sporządza jednostka dominująca, posiadająca siedzibę lub miejsce sprawowania zarządu na terytorium kraju. Na wybór odpowiedniej metody konsolidacji sprawozdań finansowych (konsolidacja pełna, konsolidacja proporcjonalna, konsolidacja metodą praw własności) ma wpływ charakter podporządkowania jednostek od jednostki dominującej.

Decyzję w sprawie sporządzania skonsolidowanych sprawozdań finansowych zgodnie z MSSF oraz decyzję o zaprzestaniu stosowania tych regulacji w przypadku ustania okoliczności uzasadniających ich stosowanie, podejmuje organ zatwierdzający sprawozdanie finansowe jednostki dominującej.

Możliwość sporządzania jednostkowego sprawozdania finansowego zgodnie z MSSF mają również:

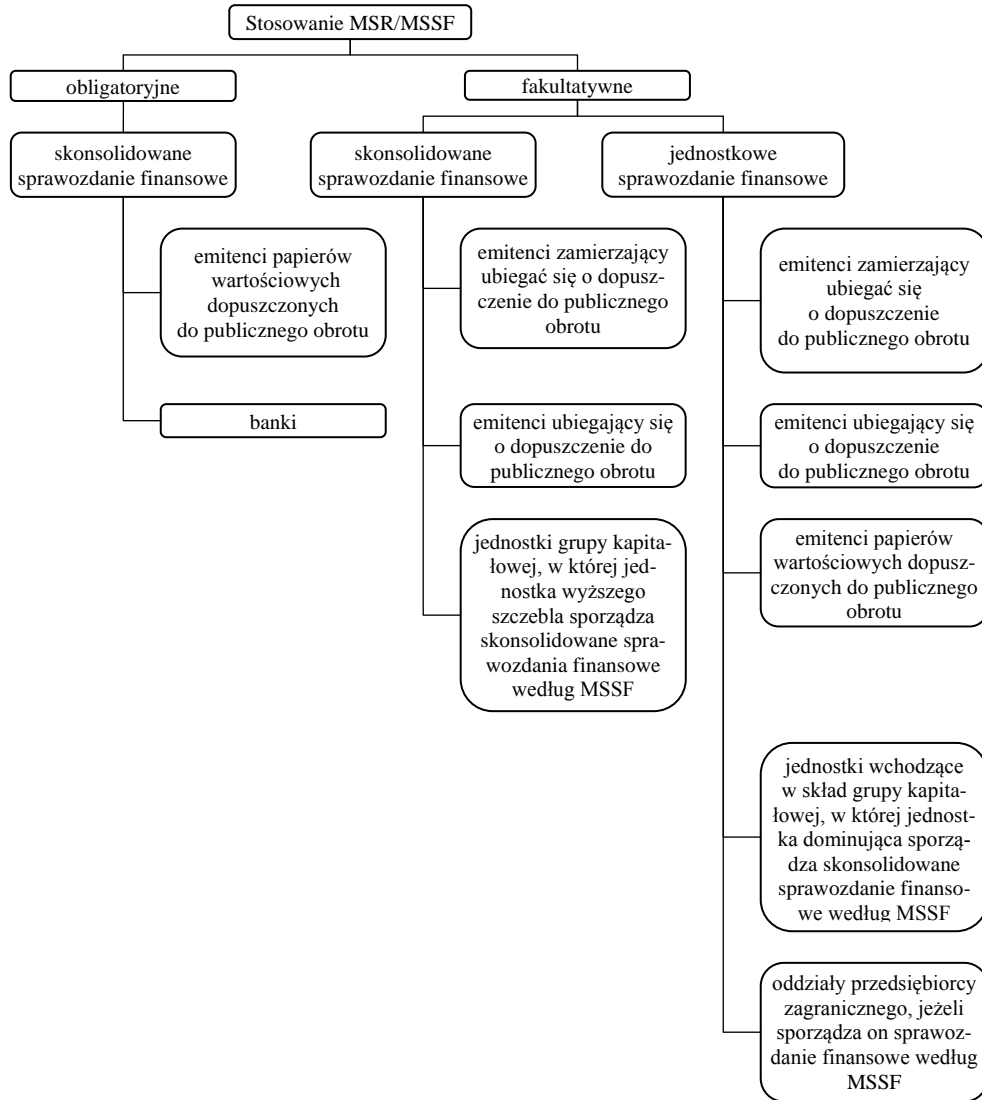
- emitenci papierów wartościowych ubiegający się o dopuszczenie do obrotu na jednym z rynków regulowanych krajów EOG,
- emitenci papierów wartościowych zamierzający ubiegać się o dopuszczenie do obrotu na jednym z rynków regulowanych krajów EOG,
- emitenci papierów wartościowych dopuszczonych do obrotu na jednym z rynków regulowanych krajów EOG,
- jednostki wchodzące w skład grupy kapitałowej, w której jednostka dominująca sporządza skonsolidowane sprawozdanie finansowe zgodnie z MSSF,
- oddziały przedsiębiorcy zagranicznego, jeżeli przedsiębiorca sporządza sprawozdanie finansowe zgodnie z MSSF. (Ustawa z 29 września 1994...: art. 45, ust. 1a, 1b, 1e).

Decyzję w sprawie sporządzania sprawozdań finansowych zgodnie z MSSF oraz o zaprzestaniu stosowania tych regulacji, w przypadku ustania okoliczności ich stosowania podejmuje organ zatwierdzający. Zasada nie dotyczy oddziałów przedsiębiorcy zagranicznego.

Obowiązek i prawo sporządzania sprawozdań finansowych w Polsce według MSSF przedstawia rysunek 2, a zależności między jednostkami powiązаныmi przedstawia rysunek 3.

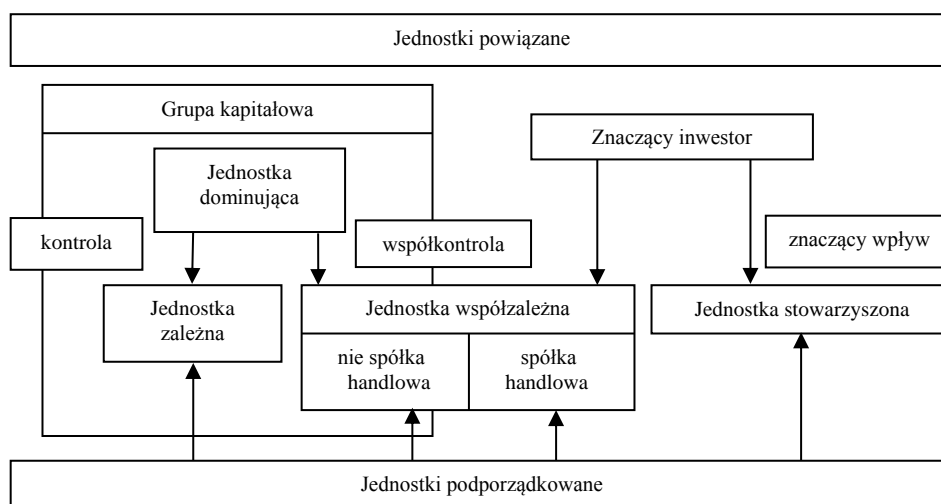
Jednostki, po przejściu na stosowanie MSSF i interpretacji ogłaszanych przez Komisję Europejską w zakresie nieuregulowanym przez MSSF, nadal stosują przepisy ustawy o rachunkowości i wydane na jej podstawie przepisy wykonawcze. Zakres przedmiotowy stosowania MSSF przez polskie podmioty przedstawia rysunek 4.

Jednostki inne, niż zobligowane do dostosowania MSSF, mogą stosować regulacje ujęte w MSSF w zakresie nieuregulowanym w ustawie o rachunkowości i Krajowych Standardach Rachunkowości. Zalicza się do nich również małe i średnie przedsiębiorstwa (Zuchewicz 2008: 36).



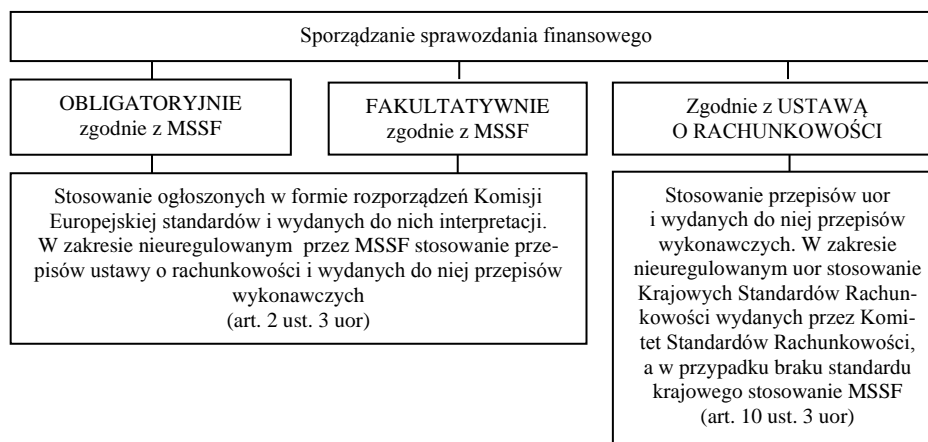
Rysunek 2. Zakres podmiotowy stosowania MSSF w Polsce

Źródło: opracowanie własne.



Rysunek 3. Zależności między jednostkami powiązаныmi

Źródło: (Gabrusewicz, Remlein 2007).



Rysunek 4. Zakres przedmiotowy stosowania MSSF w polskich podmiotach

Źródło: opracowanie własne na podstawie (Gierusz i in. 2007).

4. Korzyści i problemy wynikające ze stosowania Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej w Polsce

Uzasadnieniem przejścia na MSSF jest chęć rzetelnego i jasnego przedstawienia sytuacji finansowej jednostki. Stosowanie MSSF przyspiesza uzyskanie informacji niezbędnych do złożenia, a później do uzupełnienia prospektu emisyjnego.

Stosowanie MSSF sprawia, że sprawozdania są przejrzyste, co ułatwia inwestorom (interesariuszom), często opierających się na analizie sprawozdań finansowych jednostek

giełdowych, skuteczne inwestowanie. Wdrożenie MSSF umożliwi dostarczanie informacji o samej jednostce oraz jej kondycji finansowej poprzez wiele obowiązkowych ujawnień. Sprawozdania finansowe podmiotów stosujących MSSF są porównywalne ze sprawozdaniami innych spółek, w tym również spółek zagranicznych.

Wybór międzynarodowych standardów wymaga podjęcia procedury związanej z zastosowaniem standardów po raz pierwszy, opisanej w standardzie MSSF nr 1.

Proces przechodzenia ze stosowania prawa polskiego na regulacje międzynarodowe przysparza jednostkom wiele problemów. Procedura przejścia na standardy międzynarodowe składa się z kilku etapów i wymaga sporządzenia wielu dokumentów rozliczeniowych. W związku z tym, jest to również proces wymagający długotrwałych przygotowań. Kolejność etapów przejścia z ustawy o rachunkowości na MSSF jest następująca: opracowanie nowych zasad rachunkowości, ustalenie zakresu korzystania ze zwolnień od retrospektywnego stosowania standardów, określenie daty przejścia na MSSF i okresów porównawczych, sporządzenie sprawozdania ze stanu początkowego sytuacji finansowej na datę przejścia na MSSF, sporządzenie sprawozdania finansowego zgodnie z MSSF.

Obszar i specyfika działalności spółek giełdowych, złożoność, pracochłonność i kosztowność przedsięwzięcia, powodują że przejście na MSSF rodzi wiele problemów. Podstawowym jest dobór odpowiedniej metody przejścia na standardy międzynarodowe. Problemem związanym z przechodzeniem na MSSF jest: niestosowanie uproszczeń podczas korzystania z MSSF, brak możliwości wykorzystania rozporządzenia ministra finansów dotyczącego instrumentów finansowych, konieczność określenia i prowadzenie ksiąg w walucie funkcjonalnej innej niż złoty (ustalenie waluty funkcjonalnej oraz wyniku finansowego, a także sytuacji majątkowej i finansowej w tej walucie). Występuje również trudność ustalenia prawidłowej wartości środków trwałych, w tym: wydzielenie z poszczególnych środków trwałych części składowych o istotnej wartości, utworzenie rezerwy na przewidywane koszty demontażu czy rozbiórki danego aktywa, alokowanie kosztów likwidacji środków trwałych w wartości początkowej środka trwałego i amortyzowanie w okresie ich użytkowania, włączanie kosztów finansowania zewnętrznego do nakładów na środki trwałe.

Do innych nietechnicznych problemów zalicza się: brak lub tylko podstawowa wiedza księgowych w zakresie stosowania MSSF, zniechęcenie ludzi do zmian i wdrażania MSSF, potrzeba dotrzymania krótkich terminów związanych z debiutem (wprowadzenie w krótkim czasie MSSF).

Dodatkowo jednostki sporządzające sprawozdania według MSSF, zgodnie z ustawą o rachunkowości, podlegają obowiązkowi badania.

Innym problemem jest konieczność uwzględnienia polskiej specyfiki gospodarki, nieregulowanej w MSSF. Wśród zagadnień z tym związanych znajdują się: prawo wieczystego użytkowania gruntów, obiekty socjalne, niskocenne składniki aktywów, aktualizacja wyceny z 1995 roku, uwzględnienie zagadnienia superinflacji.

Uwagi końcowe

Aktualnie w Polsce występują dwa modele sprawozdawczości finansowej: międzynarodowy, właściwy dla spółek publicznych i polski, stosowany przez polskie jednostki (Walińska 2012: 241). Coraz więcej przedsiębiorstw, korzystając z możliwości stosowania, mimo konieczności ponoszenia znacznych kosztów i pokonując problemy merytoryczne i tech-

niczne, implementuje do swojej polityki rachunkowości zasady przyjęte w MSSF. Pozwala to zapewnić jednostkom porównywalność i przejrzystość sprawozdań finansowych.

Literatura

- About Us – Guide to the IASC Foundation and IASB 'Who We are and What We do'* (2009), International Accounting Standards Board.
- Gabrusewicz W., Remlein M. (2007), *Sprawozdanie finansowe przedsiębiorstwa*, PWE, Warszawa.
- Gierusz J., Gościński K., Zackiewicz B. (2007), *MSSF 1 Zastosowanie Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej*, Difin, Warszawa.
- Gos W. (2007), *Cel, zakres oraz zasady sporządzania sprawozdań finansowych*, w: *MSR 1 Prezentacja sprawozdań finansowych*, red. K. Winiarska, Difin, Warszawa.
- Hołda A. (2013), *MSR/MSSF w polskiej praktyce gospodarczej*, C.H. Beck, Warszawa.
- Implementation of the IAS Regulation (1606/2002) in the EU and EEA* (2012).
- Jaruga A. (2005), *MSSF a ustawa o rachunkowości – podobieństwa i różnice*, SKwP, Warszawa.
- Jaruga A. (2007), *Przewidywanie zmian w ramach konceptualnych sprawozdawczości finansowej*, w: *Wpływ międzynarodowych i krajowych regulacji sprawozdawczości finansowej na zmiany w praktyce rachunkowości*, red. I. Sobańska, A. Szycha, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.
- Jaruga A., Frenzel M., Ignatowski R., Kabalski P. (2006), *MSR/MSSF: nowe regulacje*, SKwP, Warszawa.
- Olchowicz I., Tłaczała A. (2008), *Sprawozdawczość finansowa według krajowych i międzynarodowych standardów*, Difin, Warszawa.
- Praktyczny przewodnik po MSSF* (2013), Deloitte, Warszawa.
- Rozporządzenie Komisji Wspólnoty Europejskiej nr 1126/2008 z dnia 3 listopada 2008 r., przyjmujące określone międzynarodowe standardy rachunkowości zgodnie z rozporządzeniem (WE) nr 1606/2002 Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 19 lipca 2002 r.
- Ustawa z dnia 29 lipca 2005 r. o ofercie publicznej i warunkach wprowadzania instrumentów finansowych do zorganizowanego systemu obrotu oraz o spółkach publicznych, DzU 2005, nr 184, poz. 1539, z późn. zm.
- Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, DzU 2013, poz. 330.
- Walińska E. (2012), „*Kroki milowe*” w rozwoju polskiej regulacji rachunkowości w warunkach gospodarki rynkowej, w: *Współczesne nurty badawcze w rachunkowości*, red. I. Sobańska, P. Kabalski, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.
- www.ifrs.org.
- Zuchewicz J. (2008), *Standaryzacja rachunkowości a rachunkowość małego i średniego przedsiębiorstwa*, w: *Polska praktyka rachunkowości w kontekście procesu harmonizacji międzynarodowej sprawozdawczości finansowej*, red. E. Walińska, Oficyna Wolters Kluwer business, Warszawa.

ENTITIES OBLIGED AND ENTITLED TO IMPLEMENTATION OF INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS IN POLAND

Abstract: *Purpose* – presentation of entities obliged and entitled to implementation of International Financial Reporting Standards (IFRS) in Poland. *Design/Methodology/approach* – scientific review of law regulations and objective literature used for reporting about implementation of IFRS in EEA Member States. *Findings* – EEA Member States, including Poland, implemented IFRS to their law. Each of them approached individually to imposed regulations. Not every Polish entities can apply IFRS. *Originality/value* – the paper shows processes of IFRS implementation by selected European countries which are EEA Member States. Additionally, IFRS's subjective scope of obligatory and optional accounts make up according to Polish law were discussed. Summary also contains advantages and constraints related to implementation of IFRS.

Keywords: International Financial Reporting Standards, consolidated accounts, listed companies

Cytowanie

- Frymus M. (2014), *Jednostki zobowiązane i uprawnione do stosowania Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej w Polsce*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 827, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” nr 69, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin, s. 25–35; www.wneiz.pl/frfu.