

Sprawozdanie finansowe według MSSF

redakcja naukowa
Bartłomiej Nita
Wojciech Hasik



Wolters Kluwer

Katarzyna Beuch, Wojciech Hasik, Beata Iwasieczko
Angelika Kaczmarczyk, Adrian Karaś, Andrzej Karpiak
Anna Kasperowicz, Katarzyna Kędziora, Ewa Kowalczuk
Wojciech Dawid Krzeszowski, Anna Kuzior, Aleksandra Łakomiak
Bartłomiej Nita, Piotr Oleksyk, Katarzyna Piotrowska
Tomasz Śniatała, Alfred Szydełko, Grzegorz Warzocha

Sprawozdanie finansowe według MSSF

redakcja naukowa

Bartłomiej Nita

Wojciech Hasik

Zamów książkę w księgarni internetowej

proinfo.pl
księgarnia internetowa

Stan prawny na 15 października 2018 r.

Recenzent

Prof. dr hab. Małgorzata Rówińska

Wydawca

Grzegorz Jarecki

Redaktor prowadzący

Kinga Zając

Opracowanie redakcyjne i łamanie

JustLuk

Poszczególne rozdziały książki napisali:

Katarzyna Beuch – 19, 22

Wojciech Hasik – 2, 15, 20

Wojciech Hasik, Beata Iwasieczko – 14

Beata Iwasieczko – 11, 32, 35

Angelika Kaczmarczyk – 4, 10, 34

Adrian Karaś – 17, 27

Anna Kasperowicz – 8

Katarzyna Kędziora – 28

Ewa Kowalczyk – 9

Wojciech Dawid Krzeszowski – 16

Anna Kuzior – 6, 29

Aleksandra Łakomiak – 25, 26

Bartłomiej Nita – 1, 3

Piotr Oleksyk – 7, 13, 30

Piotr Oleksyk, Katarzyna Piotrowska – 23

Piotr Oleksyk, Beata Iwasieczko – 31

Katarzyna Piotrowska – 5

Katarzyna Piotrowska, Beata Iwasieczko – 18

Tomasz Śniatała – 33

Alfred Szydełko, Andrzej Karpiak – 12

Grzegorz Warzocha – 21, 24

© Copyright by

Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., 2019

ISBN 978-83-8124-963-8

Dział Praw Autorskich

01-208 Warszawa, ul. Przyokopowa 33

tel. 22 535 82 19

e-mail: ksiazki@wolterskluwer.pl

www.wolterskluwer.pl

księgarnia internetowa www.profinfo.pl

SPIS TREŚCI

O Autorach	17
Wykaz skrótów	23
Wstęp	25

Część I

Wprowadzenie do Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej

Rozdział 1. Istota i zakres Międzynarodowych Standardów Rachunkowości	31
1.1. Koncepcje i systemy rachunkowości na świecie	31
1.2. Harmonizacja i standaryzacja rachunkowości w skali globalnej	37
1.3. Geneza i rozwój Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej	45
1.4. Zakres stosowania MSSF w Polsce i w Unii Europejskiej	50
1.5. Konwergencja MSSF z US GAAP	53
Rozdział 2. Koncepcje i elementy (kategorie) sprawozdawczości finansowej według MSSF	60
2.1. Cel i adresaci sprawozdania finansowego według MSSF	60
2.2. Jakość informacji sprawozdawczych	63
2.3. Podstawowe zasady rachunkowości w sprawozdawczości finansowej według MSSF	66
2.4. Korzyści ekonomiczne jako wspólny mianownik sprawozdawczości	69
2.4.1. Istota korzyści ekonomicznych	69
2.4.2. Korzyści ekonomiczne w definiowaniu aktywów	70
2.4.3. Korzyści ekonomiczne w definiowaniu zobowiązań	72
2.4.4. Korzyści ekonomiczne w definiowaniu kapitałów własnych	74
2.4.5. Korzyści ekonomiczne w definiowaniu przychodów i kosztów	75
2.5. Wycena aktywów i zobowiązań w kontekście korzyści ekonomicznych	75
2.5.1. Istota wyceny	75
2.5.2. Wycena – cztery podstawowe podejścia w kontekście korzyści ekonomicznych	76

Rozdział 3. Struktura i treść sprawozdania finansowego według MSSF	80
3.1. Sprawozdanie finansowe według MSSF – wymogi formalne	80
3.1.1. Struktura sprawozdania finansowego w ujęciu MSSF	80
3.1.2. Stosowanie MSSF w sprawozdawczości finansowej	82
3.2. Podstawowe zasady prezentacji i ujawnień informacji sprawozdawczej	83
3.2.1. Prezentacja a ujawnianie informacji sprawozdawczej	83
3.2.2. Okres sprawozdawczy i informacje porównywalne	84
3.2.3. Sprawozdawczość śródroczna	85
3.2.4. Zdarzenia po zakończeniu okresu sprawozdawczego	88
3.2.5. Podstawowe ujawnienia dotyczące zasad (polityki) rachunkowości	90
3.3. Sprawozdanie z sytuacji finansowej, czyli bilans	91
3.4. Sprawozdanie z zysków lub strat i innych całkowitych dochodów	95
3.5. Sprawozdanie ze zmian w kapitale własnym	98
3.6. Sprawozdanie z przepływów pieniężnych	99
3.7. Informacje dodatkowe	102

Część II

Sprawozdawczość sytuacji finansowej

Rozdział 4. Rzeczowe aktywa trwałe	105
4.1. Wstęp	105
4.2. Identyfikacja i usunięcie z ksiąg rzeczowych aktywów trwałych	108
4.3. Wycena rzeczowych aktywów trwałych na moment ujęcia w księgach	111
4.4. Wycena rzeczowych aktywów trwałych po początkowym ujęciu i na dzień bilansowy	114
4.5. Prezentacja i ujawnianie rzeczowych aktywów trwałych	120
4.6. Podsumowanie	123
4.7. Istotne różnice w stosunku do ustawy o rachunkowości i US GAAP	123
Rozdział 5. Aktywa niematerialne i wartość firmy	128
5.1. Wstęp	128
5.2. Identyfikacja i usunięcie z ksiąg aktywów niematerialnych	131
5.3. Istota wartości firmy i ujemnej wartości firmy w sprawozdawczości finansowej	137
5.4. Wycena aktywów niematerialnych i wartości firmy na moment ujęcia w księgach	140
5.5. Wycena aktywów niematerialnych i wartości firmy na dzień bilansowy ...	144
5.6. Ujawnienia i prezentacja aktywów niematerialnych i wartości firmy	149
5.7. Podsumowanie	151
5.8. Istotne różnice w stosunku do ustawy o rachunkowości i US GAAP	152

Rozdział 6. Leasing u leasingobiorcy	156
6.1. Wstęp	156
6.2. Umowy leasingowe jako przedmiot prezentacji w sprawozdaniu finansowym	159
6.3. Przekształcenie umów leasingowych na dzień wejścia w życie MSSF 16 ...	161
6.4. Istota transakcji leasingowych według MSSF 16	163
6.5. Ujęcie początkowe i późniejsza wycena skutków umów leasingowych	171
6.6. Zmiany umów leasingu	179
6.7. Sprzedaż i leasing zwrotny	183
6.8. Podsumowanie	188
6.9. Istotne różnice w stosunku do ustawy o rachunkowości i US GAAP	189
Rozdział 7. Nieruchomości inwestycyjne	191
7.1. Wstęp	191
7.2. Ujmowanie, zmiana klasyfikacji i usunięcie nieruchomości inwestycyjnych z ksiąg	195
7.3. Wycena nieruchomości inwestycyjnych na moment ujęcia w księgach	198
7.4. Wycena nieruchomości inwestycyjnych na późniejszy moment sprawozdawczy	201
7.5. Zbycie nieruchomości inwestycyjnych	205
7.6. Prezentacja i ujawnianie nieruchomości inwestycyjnych	207
7.7. Podsumowanie	210
7.8. Istotne różnice w stosunku do ustawy o rachunkowości i US GAAP	212
Rozdział 8. Zapasy	214
8.1. Wstęp	214
8.2. Identyfikacja zapasów	216
8.3. Wycena zapasów na moment ujęcia w księgach	217
8.4. Wycena zapasów na dzień bilansowy	220
8.5. Metody wyceny rozchodu zapasów	223
8.6. Ujmowanie kosztów okresu	225
8.7. Ujawnianie informacji z zakresu zapasów w sprawozdaniu finansowym	226
8.8. Podsumowanie	226
8.9. Istotne różnice w stosunku do ustawy o rachunkowości i US GAAP	227
Rozdział 9. Wycena instrumentów finansowych i rachunkowość zabezpieczeń	229
9.1. Wstęp	229
9.2. Ujmowanie i usunięcie z ksiąg instrumentów finansowych	233
9.2.1. Identyfikacja instrumentu finansowego w księgach	233
9.2.2. Zaprzestanie ujmowania instrumentu finansowego w księgach	235
9.3. Wycena instrumentów finansowych na moment ujęcia w księgach	242
9.4. Klasyfikacja instrumentów finansowych na moment ujęcia w księgach ...	243

9.5. Wycena instrumentów finansowych i odnoszenie jej skutków na dzień bilansowy	252
9.6. Zmiana klasyfikacji instrumentów finansowych	261
9.7. Rachunkowość zabezpieczeń	263
9.7.1. Instrumenty zabezpieczające	263
9.7.2. Pozycje zabezpieczane	265
9.7.3. Kryteria kwalifikujące do rachunkowości zabezpieczeń	268
9.7.4. Rachunkowość powiązań zabezpieczających spełniających warunki rachunkowości zabezpieczeń	272
9.7.5. Zabezpieczenia wartości godziwej	275
9.7.6. Zabezpieczenia przepływów pieniężnych	277
9.7.7. Pozostałe obszary rachunkowości zabezpieczeń	280
9.8. Prezentacja i ujawnianie instrumentów finansowych	282
9.9. Pierwsze zastosowanie MSSF 9	287
9.10. Podsumowanie	291
9.11. Istotne różnice w stosunku do ustawy o rachunkowości i US GAAP	292
Rozdział 10. Aktywa przeznaczone do sprzedaży oraz działalność zaniechana	296
10.1. Wstęp	296
10.2. Identyfikacja działalności zaniechanej oraz aktywów przeznaczonych do sprzedaży	299
10.3. Wycena aktywów przeznaczonych do sprzedaży na moment ujęcia w księgach	301
10.4. Wycena aktywów przeznaczonych do sprzedaży na dzień bilansowy	304
10.5. Prezentacja i ujawnianie aktywów przeznaczonych do sprzedaży	306
10.6. Podsumowanie	310
10.7. Istotne różnice w stosunku do ustawy o rachunkowości i US GAAP	311
Rozdział 11. Zobowiązania, rezerwy i pozycje warunkowe	312
11.1. Wstęp	312
11.2. Tworzenie rezerw i zobowiązań warunkowych	316
11.3. Zobowiązania warunkowe i aktywa warunkowe	320
11.4. Wycena rezerw	322
11.5. Prezentacja i ujawnianie informacji na temat rezerw, zobowiązań i aktywów warunkowych	325
11.6. Rezerwy na restrukturyzację jako szczególny rodzaj rezerw	328
11.7. Podsumowanie	330
11.8. Istotne różnice w stosunku do ustawy o rachunkowości i US GAAP	332

Rozdział 12. Świadczenia pracownicze i programy emerytalne	335
12.1. Wstęp	335
12.2. Ujmowanie, wycena i ujawnianie informacji na temat krótkoterminowych świadczeń pracowniczych	338
12.3. Ujmowanie, wycena i ujawnianie świadczeń po okresie zatrudnienia	340
12.4. Ujmowanie, wycena i ujawnianie informacji na temat innych długoterminowych świadczeń pracowniczych	351
12.5. Ujmowanie, wycena i ujawnianie informacji na temat świadczeń z tytułu rozwiązania stosunku pracy	352
12.6. Rachunkowość i sprawozdawczość programów świadczeń emerytalnych	354
12.7. Podsumowanie	355
12.8. Istotne różnice w stosunku do ustawy o rachunkowości i US GAAP	356
Rozdział 13. Wycena i ujawnianie kapitału	360
13.1. Wstęp	360
13.2. Ujmowanie i usunięcie z ksiąg kapitałów własnych	363
13.3. Wycena kapitałów własnych na moment ujęcia w księgach	370
13.4. Wycena kapitałów własnych na dzień bilansowy	372
13.5. Sprawozdanie ze zmian w kapitale własnym	375
13.6. Prezentacja i ujawnianie pozostałych informacji o kapitałach własnych	378
13.7. Podsumowanie	380
13.8. Istotne różnice w stosunku do ustawy o rachunkowości i US GAAP	382

Część III

Sprawozdawczość wyników (dokonań)

Rozdział 14. Przychody	387
14.1. Wstęp	387
14.2. Model ujęcia przychodów według MSSF 15	390
14.3. Wycena przychodów według MSSF 15	393
14.4. Alokacja ceny transakcyjnej według MSSF 15	396
14.5. Prezentacja i ujawnianie informacji na temat przychodów według MSSF 15	401
14.6. Podsumowanie	402
14.7. Istotne różnice w stosunku do ustawy o rachunkowości i US GAAP	404
Rozdział 15. Koszty prowadzenia działalności	407
15.1. Wstęp	407
15.2. Moment identyfikacji kosztów w odniesieniu do przychodów jednostki	409
15.3. Prezentowanie i ujawnianie kosztów	414
15.4. Podsumowanie	422
15.5. Istotne różnice w stosunku do ustawy o rachunkowości i US GAAP	423

Rozdział 16. Sprawozdanie z przepływów pieniężnych	425
16.1. Wstęp	425
16.2. Układ sprawozdania z przepływów pieniężnych	426
16.3. Prezentacja przepływów z działalności operacyjnej	434
16.4. Prezentacja przepływów z działalności inwestycyjnej i finansowej	439
16.5. Podstawowe zasady dotyczące sporządzania sprawozdania z przepływów pieniężnych	442
16.6. Podsumowanie	447
16.7. Istotne różnice w stosunku do ustawy o rachunkowości i US GAAP	447
 Rozdział 17. Segmenty operacyjne	 449
17.1. Wstęp	449
17.2. Identyfikacja segmentów operacyjnych	451
17.3. Identyfikacja segmentów sprawozdawczych	452
17.4. Ujawnienia informacji na temat segmentów	454
17.5. Wycena w sprawozdawczości segmentów	456
17.6. Ujawnienia informacji na temat jednostki jako całości	458
17.7. Podsumowanie	460
17.8. Istotne różnice w stosunku do ustawy o rachunkowości i US GAAP	460
 Rozdział 18. Dotacje i pomoc rządowa	 462
18.1. Wstęp	462
18.2. Identyfikacja pomocy rządowej i dotacji rządowych	465
18.3. Ujęcie, wycena i rozliczanie dotacji rządowej i pomocy rządowej	469
18.4. Prezentacja i ujawnianie dotacji	476
18.5. Podsumowanie	478
18.6. Istotne różnice w stosunku do ustawy o rachunkowości i US GAAP	480
 Rozdział 19. Płatności na bazie akcji	 483
19.1. Wstęp	483
19.2. Skutki ekonomiczne płatności na bazie akcji i zasady ich wyceny	488
19.3. Ujęcie płatności na bazie akcji oraz zmiany warunków ich nabycia	492
19.4. Podsumowanie wymogów ujawnień wynikających z MSSF 2	496
19.5. Istotne różnice w stosunku do ustawy o rachunkowości i US GAAP	498
 Rozdział 20. Podstawowy i rozwodniony zysk na akcję	 499
20.1. Wstęp	499
20.2. Ustalenie podstawowego zysku na akcję	503
20.3. Ustalenie rozwodnionego zysku na akcję	508
20.4. Prezentowanie i ujawnianie podstawowego i rozwodnionego zysku na akcję	516
20.5. Podsumowanie	519
20.6. Istotne różnice w stosunku do ustawy o rachunkowości i US GAAP	520

Część IV

Sprawozdawczość jednostek powiązanych

Rozdział 21. Podmioty powiązane w rachunkowości	525
21.1. Wstęp	525
21.2. Powiązania osobowe i powiązania kapitałowe w rachunkowości	528
21.2.1. Relacje pomiędzy podmiotami w rachunkowości	529
21.2.2. Relacja kontroli	532
21.2.3. Relacja współkontroli	544
21.2.4. Relacja znaczącego wpływu	546
21.3. Prezentacja i ujawnienia skutków relacji pomiędzy podmiotami w jednostkowym i skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym	547
21.4. Podsumowanie	551
21.5. Istotne różnice w stosunku do ustawy o rachunkowości i US GAAP	551
 Rozdział 22. Połączenia jednostek gospodarczych	 553
22.1. Wstęp	553
22.2. Ekonomiczne skutki połączeń jednostek gospodarczych	557
22.3. Wpływ połączenia na jednostkę przejmującą	560
22.3.1. Identyfikacja jednostki przejmującej	560
22.3.2. Przejęcia odwrotne	561
22.3.3. Zysk na akcję w przejęciach odwrotnych	566
22.4. Zasady identyfikacji i wyceny do wartości godziwej przejmowanej jednostki	566
22.4.1. Uwagi wstępne	566
22.4.2. Zasada wyceny	567
22.4.3. Wytyczne dotyczące wyceny wartości godziwej poszczególnych możliwych do zidentyfikowania aktywów i niekontrolujących udziałów w jednostce przejmowanej	567
22.4.4. Zasada i warunki ujmowania	569
22.4.5. Ustalenie, co stanowi część transakcji połączenia	569
22.4.6. Wyznaczenie możliwych do zidentyfikowania nabytych aktywów i przejętych zobowiązań	576
22.4.7. Wyjątki od stosowania zasad ujmowania i wyceny	577
22.4.8. Wyliczenie wartości firmy i zysku z okazijnego nabycia	579
22.5. Rozłożenie zdarzeń na osi czasu i ich wpływ na rozliczenie połączenia	581
22.5.1. Ustalenie dnia przejęcia	581
22.5.2. Przekazanie zapłaty	581
22.5.3. Koszty związane z przejęciem	582
22.5.4. Połączenie realizowane etapami	583
22.5.5. Połączenie jednostek zrealizowane bez przekazania zapłaty	583
22.5.6. Okres wyceny	584
22.5.7. Wycena w późniejszych okresach	585
22.6. Istotne różnice w stosunku do ustawy o rachunkowości i US GAAP	587

Rozdział 23. Konsolidacja sprawozdań finansowych	590
23.1. Wstęp	590
23.2. Klasyfikacja powiązań pomiędzy jednostkami	594
23.3. Charakterystyka procedur konsolidacyjnych	596
23.4. Metody konsolidacji sprawozdań oraz warunki ich stosowania	598
23.5. Wyłączenia konsolidacyjne	606
23.6. Prezentacja i ujawnianie informacji związanych z konsolidacją	607
23.7. Podsumowanie	610
23.8. Istotne różnice w stosunku do ustawy o rachunkowości i US GAAP	612

Rozdział 24. Rachunkowość jednostek stowarzyszonych

i wspólnych ustaleń umownych	615
24.1. Wstęp	615
24.2. Jednostki stowarzyszone – identyfikacja momentu uzyskania i utraty znaczącego wpływu	617
24.3. Metoda praw własności i rachunkowość jednostek stowarzyszonych i wspólnych przedsięwzięć w skonsolidowanym i jednostkowym sprawozdaniu finansowym	618
24.4. Wspólne ustalenia umowne – identyfikacja momentu uzyskania i utraty współkontroli	630
24.5. Podsumowanie	641
24.6. Istotne różnice w stosunku do ustawy o rachunkowości i US GAAP	641

Część V

Sprawozdawczość w różnych branżach

Rozdział 25. Rolnictwo	645
25.1. Wstęp	645
25.2. Charakterystyka działalności rolniczej	648
25.3. Ujmowanie aktywów biologicznych i innych produktów rolniczych	652
25.4. Wycena aktywów biologicznych i innych produktów rolniczych	652
25.5. Prezentacja i ujawnianie informacji na temat działalności rolniczej	657
25.6. Podsumowanie	661
25.7. Przykład sprawozdania finansowego gospodarstwa mlecznego	661
25.8. Istotne różnice w stosunku do ustawy o rachunkowości i US GAAP	665

Rozdział 26. Działalność w sektorach regulowanych	667
26.1. Wstęp	667
26.2. Charakterystyka działalności regulowanej	673
26.3. Zasady ujmowania, wyceny, rozpoznawania utraty wartości odroczonej sald w działalności regulowanej	690

26.4. Prezentacja i ujawnianie informacji o działalności w sektorach regulowanych	692
26.5. Podsumowanie	695
26.6. Istotne różnice w stosunku do ustawy o rachunkowości i US GAAP	695
Rozdział 27. Działalność wydobywcza	697
27.1. Wstęp	697
27.2. Ujmowanie aktywów z tytułu poszukiwania i oceny zasobów mineralnych	700
27.3. Wycena aktywów z tytułu poszukiwania i oceny zasobów mineralnych	701
27.4. Utrata wartości aktywów z tytułu poszukiwania i oceny zasobów mineralnych	702
27.5. Ujawnianie informacji na temat aktywów z tytułu poszukiwania i oceny zasobów mineralnych	704
27.6. Podsumowanie	704
27.7. Istotne różnice w stosunku do ustawy o rachunkowości i US GAAP	705
Rozdział 28. Działalność ubezpieczeniowa	706
28.1. Wstęp	706
28.2. Identyfikacja umowy ubezpieczenia	711
28.3. Ujmowanie i wycena umów ubezpieczenia	714
28.4. Ujawnianie informacji dotyczących umów ubezpieczenia	718
28.5. Umowy ubezpieczeniowe w kontekście innych MSSF	719
28.6. Podsumowanie	728
28.7. Istotne różnice w stosunku do ustawy o rachunkowości i US GAAP	729
Rozdział 29. Działalność firm leasingowych	734
29.1. Wstęp	734
29.2. Istota transakcji leasingowych	737
29.3. Rachunkowość umów leasingu finansowego	741
29.4. Szczególne przypadki umów leasingowych	749
29.5. Leasing w sprawozdaniu finansowym	755
29.6. Podsumowanie	758
29.7. Istotne różnice w stosunku do ustawy o rachunkowości i US GAAP	758
Rozdział 30. Działalność banków	760
30.1. Wstęp	760
30.2. Ryzyko działalności bankowej i jego wpływ na sprawozdanie banku	763
30.3. Sprawozdanie z sytuacji finansowej banku	766
30.4. Sprawozdanie z całkowitych dochodów banku	770
30.5. Pozostałe elementy sprawozdania finansowego banku	773
30.6. Dodatkowe ujawnienia i informacje	778
30.7. Podsumowanie	781
30.8. Istotne różnice w stosunku do ustawy o rachunkowości i US GAAP	783

Część VI

Szczególne zagadnienia sprawozdawczości

Rozdział 31. Polityka rachunkowości	787
31.1. Wstęp	787
31.2. Tworzenie polityki rachunkowości	790
31.3. Determinanty kształtowania polityki rachunkowości	794
31.4. Zmiana zasad rachunkowości	796
31.5. Wartości szacunkowe i ich zmiany w sprawozdaniu finansowym	800
31.6. Korekty i ujawnianie błędów	803
31.7. Polityka rachunkowości a rachunkowość kreatywna	805
31.8. Podsumowanie	808
31.9. Istotne różnice w stosunku do ustawy o rachunkowości i US GAAP	809
Rozdział 32. Sporządzanie sprawozdań finansowych według MSSF	
po raz pierwszy	811
32.1. Wstęp	811
32.2. Podstawowe zasady sporządzania pierwszego sprawozdania finansowego zgodnie z MSSF	813
32.3. Dobrowolne wyłączenia z retrospektywnego stosowania MSSF	818
32.3.1. Połączenia jednostek gospodarczych	818
32.3.2. Płatności na bazie akcji	820
32.3.3. Wartość godziwa lub aktualizacja wyceny jako zakładany koszt	821
32.3.4. Świadczenia pracownicze	822
32.3.5. Skumulowane różnice z tytułu przeliczenia walut obcych	823
32.3.6. Aktywa i zobowiązania jednostek powiązanych	824
32.4. Wyłączenia retrospektywnego stosowania niektórych MSSF	825
32.4.1. Wartości szacunkowe	825
32.4.2. Zaprzestanie ujmowania aktywów finansowych i zobowiązań finansowych	826
32.4.3. Rachunkowość zabezpieczeń	826
32.4.4. Udziały niedające kontroli	827
32.5. Prezentacja i ujawnienia	827
32.6. Procedura przygotowania się do raportowania zgodnie z MSSF	830
32.7. Podsumowanie	834
Rozdział 33. Rachunkowość w warunkach zmienności kursów walutowych	838
33.1. Wstęp	838
33.2. Przyczyny powstawania i identyfikacja różnic kursowych	842
33.3. Waluta funkcjonalna a waluta prezentacji sprawozdań finansowych	844
33.4. Wycena aktywów i zobowiązań denominowanych w walutach obcych	846
33.5. Wycena aktywów i zobowiązań ze sprawozdania finansowego konsolidowanej jednostki zagranicznej	847

33.6. Podsumowanie	849
33.7. Istotne różnice w stosunku do ustawy o rachunkowości i US GAAP	850
Rozdział 34. Rachunkowość w warunkach hiperinflacji	852
34.1. Wstęp	852
34.2. Identyfikacja sytuacji wymagającej stosowania standardu	855
34.3. Sprawozdanie finansowe oparte na metodzie kosztu historycznego i aktualnej cenie nabycia	856
34.4. Prezentacja i ujawnianie	861
34.5. Podsumowanie	862
34.6. Istotne różnice w stosunku do ustawy o rachunkowości i US GAAP	862
Rozdział 35. Podatek dochodowy, aktywa i zobowiązania z tytułu podatku odroczonego	864
35.1. Wstęp	864
35.2. Istota różnic przejściowych i trwałych w rachunkowości	866
35.3. Identyfikacja i wycena aktywów oraz zobowiązań z tytułu podatku odroczonego	870
35.4. Ustalanie podatku odroczonego, wycena aktywów i rezerw z tytułu podatku odroczonego na dzień bilansowy	873
35.5. Prezentacja i ujawnianie aktywów i zobowiązań z tytułu podatku odroczonego	875
35.6. Podsumowanie	878
35.7. Istotne różnice w stosunku do ustawy o rachunkowości i US GAAP	880
Wykaz źródeł	883

O AUTORACH

Bartłomiej Nita

Profesor nadzwyczajny, doktor habilitowany nauk ekonomicznych. Kierownik Katedry Teorii Rachunkowości i Analizy Finansowej oraz Prorektor do spraw Finansów i Rozwoju Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu. Absolwent Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu, studiował również finanse i rachunkowość na University of Limerick (Irlandia). W pracy naukowo-badawczej zajmuje się rachunkowością finansową i zarządczą, rachunkiem kosztów, analizą finansową, sprawozdawczością, finansami przedsiębiorstw, pomiarem dokonań podmiotów gospodarczych, wyceną spółek. Współpracuje z firmami konsultingowymi, w których zajmuje się doradztwem gospodarczym dla różnych przedsiębiorstw i instytucji. Jest autorem ekspertyz, opracowań gospodarczych i programów restrukturyzacji wielu podmiotów, a także wycen spółek na potrzeby przekształceń własnościowych oraz sądów gospodarczych. W praktyce projektuje systemy kontrolingu, rachunkowości i zarządzania finansami. Jest ponadto trenerem biznesu, ukończył Szkołę Trenerów oraz Szkołę Tutorów-Mistrzów. Prowadzi wykłady po polsku i angielsku w dziedzinie rachunkowości i finansów. Jest członkiem Stowarzyszenia Księgowych w Polsce, European Accounting Association oraz Performance Measurement Association. Opublikował ponad 100 artykułów naukowych z zakresu rachunkowości, finansów, rachunku kosztów i kontrolingu. Jest autorem lub współautorem kilkudziesięciu książek i monografii.

Wojciech Hasik

Doktor nauk ekonomicznych, adiunkt w Katedrze Teorii Rachunkowości i Analizy Finansowej Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu. Członek Polskiego Towarzystwa Ekonomicznego. Od 2006 r. pracownik w pionie klientów korporacyjnych Banku BGŻ BNP Paribas S.A. (wcześniej Banku BGŻ S.A.). Menedżer zespołu, analityk i decydent kredytowy. Odpowiedzialny za analizę i ocenę ryzyka kredytowego oraz strukturyzowanie transakcji kredytowych dla przedsiębiorstw z segmentu korporacyjnego. Równocześnie od 1999 r. ceniony wykładowca akademicki. Specjalizuje się w rachunkowości i sprawozdawczości finansowej zgodnie z MSSF, analizie finansowej, rachunkowości kreatywnej i etyce w rachunkowości. Prowadzi wysoko oceniane zajęcia na wszystkich formach studiów, w tym z akredytacją ACCA oraz CIMA, w języku polskim i angielskim. Autor wielu publikacji naukowych z za-

kresu rachunkowości. W pracach badawczych często podejmuje temat praktyk sprawozdawczych podmiotów gospodarczych, jakości informacji sprawozdawczych oraz rachunkowości kreatywnej.

Katarzyna Beuch

Biegły rewident. Absolwentka Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu na kierunku zarządzanie i informatyka. Od 2000 r. posiada kwalifikacje ACCA (od 2005 r. FCCA). Ukończyła studia podyplomowe z zakresu zarządzania ryzykiem oraz aktywami i pasywami we współpracy z KPMG, Warszawskim Instytutem Bankowości i Uniwersytetem Karoliny Południowej. Ma ponaddwudziestopięcioletnie doświadczenie zawodowe w dziedzinach: finansów, audytu, sprawozdawczości finansowej, podatków, księgowości i kontrolingu. Od 2007 r. członek rad nadzorczych, od 2013 r. Przewodnicząca Komitetu Audytu Rady Nadzorczej Kruk S.A. Dysponuje dziesięcioletnim doświadczeniem w badaniu sprawozdań finansowych w Ernst & Young Audit Sp. z o.o. oraz dwunastoletnim doświadczeniem na stanowiskach menedżerskich w notowanych na giełdach dużych grupach kapitałowych: Getin Holding S.A. (dyrektor finansowy, członek zarządu), Santander Consumer Bank Polska S.A. (dyrektor departamentu rachunkowości, główna księgowa), KGHM Polska Miedź S.A. (dyrektor naczelny do spraw kontrolingu i analiz ekonomicznych). Ma doświadczenie w tworzeniu oraz realizacji strategii i planów finansowych, procesach integracji i przekształceń, w tym realizacji transakcji przejęć, fuzji oraz podziału grupy, wdrażaniu standardów raportowania oraz wycenie programów motywacyjnych w formie akcji.

Beata Iwasieczko

Doktor nauk ekonomicznych, adiunkt w Katedrze Teorii Rachunkowości i Analizy Finansowej Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu. Jest autorką i współautorką wielu referatów i prac naukowych, których zakres tematyczny dotyczy m.in.: wizualizacji danych i informacji sprawozdawczych oraz oceny ich użyteczności, analizy finansowej w organizacji inteligentnej, efektywności systemu informacyjnego rachunkowości. W badaniach podejmuje również problematykę wspomagania zarządzania zasobami informacyjnymi i wiedzą przez wykorzystanie systemów Business Intelligence, modeli *cloud computing*, sieci społecznych oraz audytu informacyjnego, audytu wiedzy. W pracy dydaktycznej prowadzi zajęcia ze sprawozdawczości finansowej, standardów sprawozdawczości finansowej oraz rachunkowości. Jest członkiem Polskiego Towarzystwa Ekonomicznego oraz Stowarzyszenia Księgowych w Polsce.

Angelika Kaczmarczyk

Doktor nauk ekonomicznych, adiunkt w Katedrze Teorii Rachunkowości i Analizy Finansowej Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu. W pracy naukowej zajmuje się sprawozdawczością finansową, ze szczególnym uwzględnieniem małych i średnich podmiotów gospodarczych. Prowadzi zajęcia ze standardów sprawozdawczości finansowej, rachunkowości oraz rachunkowości małych i średnich przedsiębiorstw. Jest autorką wielu publikacji z zakresu krajowej i międzynarodowej sprawozdawczości

finansowej, twórcą i koordynatorem projektów szkoleniowo-konsultingowych z zakresu rachunkowości oraz sprawozdawczości podatkowej. Jest konsultantem w zakresie prowadzenia ksiąg rachunkowych oraz ewidencji podatkowych w mikro-, małych i średnich przedsiębiorstwach.

Adrian Karaś

Biegły rewident. Absolwent Wydziału Nauk Ekonomicznych Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, kierunku bankowość i ubezpieczenia. W latach 2001–2014 związany z polskim oddziałem PricewaterhouseCoopers (obecnie PwC) w biurach wrocławskim i warszawskim. Od 2014 r. partner i członek/wiceprezes zarządu Deloitte Audyt Sp. z o.o. Sp. komandytowa, partner zarządzający zespołem audytowym biura we Wrocławiu. Biegły rewident dysponujący ponadsiemnastoletnią praktyką zawodową w realizacji projektów doradczych oraz badaniu sprawozdań finansowych podmiotów krajowych i zagranicznych. Specjalizuje się w badaniach oraz doradztwie w sektorze energetycznym i wydobywczym, w tym zagadnieniach związanych ze sprawozdawczością sektora. Wieloletni członek Fellow Member (FCCA) Brytyjskiego Stowarzyszenia Biegłych Księgowych ACCA oraz Polskiej Izby Biegłych Rewidentów (PIBR). Autor profesjonalnych prezentacji oraz szkoleń z zakresu sprawozdawczości finansowej i finansów przedsiębiorstw. Wykładał w ramach studiów podyplomowych na Uniwersytecie Ekonomicznym we Wrocławiu.

Andrzej Karpiak

Biegły rewident. Absolwent Wydziału Ekonomicznego Uniwersytetu Marii Curie-Skłodowskiej oraz studiów podyplomowych w dziedzinie finansów i rachunkowości. Jest praktykiem z wieloletnim doświadczeniem zarówno w zakresie audytu, jak i rachunkowości oraz sprawozdawczości finansowej. Specjalizuje się w zastosowaniu technik informatycznych w procesie badania sprawozdań finansowych. Od 2000 r. związany ze spółką audytorską Zespół Ekspertów Finansowych i Rachunkowości ZEFiR-Hlx Sp. z o.o. z siedzibą w Rzeszowie, w której obecnie pełni funkcję wiceprezesa zarządu. Wieloletni wykładowca na szkoleniach i kursach z zakresu rachunkowości, podatków oraz rewizji finansowej, w tym na szkoleniach obowiązkowych dla biegłych rewidentów. Pełni funkcję prezesa Regionalnego Oddziału Polskiej Izby Biegłych Rewidentów w Rzeszowie, członka Krajowej Rady Biegłych Rewidentów oraz wiceprezesa zarządu Podkarpackiego Oddziału Stowarzyszenia Księgowych w Polsce.

Anna Kasperowicz

Doktor nauk ekonomicznych, adiunkt w Katedrze Rachunkowości Finansowej i Kontroli Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu. Wykładowca Stowarzyszenia Księgowych w Polsce; kierownik studiów podyplomowych Międzynarodowe Standardy Rachunkowości. Prowadzi zajęcia z rachunkowości finansowej, sprawozdawczości międzynarodowej oraz elektronicznej, także na podyplomowych studiach z akredytacją ACCA. Promotorka wielu prac magisterskich i licencjackich. Główne obszary badawcze to kontrakty długoterminowe, przychody, własność ekonomiczna.

Współpracuje z praktyką gospodarczą, uczestniczy aktywnie w pracach zamknięcia roku jednostek dokonujących wyceny usług długoterminowych będących w trakcie realizacji, dokonuje obliczeń w związku z rozliczaniem i ewidencją umów leasingu, a także sporządza rachunki przepływów pieniężnych.

Katarzyna Kędziora

Biegły rewident, właściciel Audit & Consulting Services, podmiotu uprawnionego do badania. Była wieloletnim pracownikiem instytucji nadzorujących działalność ubezpieczeniową (Ministerstwo Finansów, Państwowy Urząd Nadzoru Ubezpieczeń, Urząd Komisji Nadzoru Finansowego (UKNF)) reprezentującym organ nadzoru na forum międzynarodowym jako członek Podkomitetu Rachunkowości w Międzynarodowym Stowarzyszeniu Nadzorów Ubezpieczeniowych (IAIS) oraz współpracowała z Ministerstwem Finansów przy opracowaniu przepisów z zakresu rachunkowości i sprawozdawczości w zakładach ubezpieczeń. Współautorka książki *Rachunkowość finansowa zakładów ubezpieczeń* pod redakcją prof. Anny Karmańskiej. Ma wieloletnie doświadczenie w szkoleniach z zakresu rachunkowości oraz MSSF, w tym szkoleniach dla rynku ubezpieczeniowego, kandydatów na doradców inwestycyjnych i biegłych rewidentów.

Ewa Kowalczyk

Biegły rewident. Absolwentka Uniwersytetu Warszawskiego. Ma ponaddwudziestoletnie doświadczenie zawodowe w realizacji badań sprawozdań finansowych spółek giełdowych, jednostek samorządu terytorialnego, przedsiębiorstw rynku nieruchomości, produkcji, usług (BPO) oraz projektów doradczych dla podmiotów krajowych i zagranicznych. W latach 2001–2013 partner w Ernst & Young (obecnie EY). Od 2013 r. partner w firmie doradczej AVANTA Auditors & Advisors. Jest autorem wielu publikacji oraz organizatorem szkoleń i warsztatów z zakresu rachunkowości oraz sprawozdawczości finansowej.

Wojciech Dawid Krzeszowski

Doktor nauk ekonomicznych, wykładowca Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu. Praktykujący menedżer specjalizujący się w zarządzaniu finansami przedsiębiorstwa w spółce akcyjnej należącej do giełdowej grupy kapitałowej. Ma bardzo dobrą praktyczną znajomość zagadnień związanych z rachunkowością finansową oraz jedenastoletnie doświadczenie w zarządzaniu zespołem księgowości i kontrolingu. Przez 19 lat nauczyciel akademicki na studiach dziennych, zaocznych oraz podyplomowych m.in. takich przedmiotów, jak: rachunkowość finansowa, business plan, analiza finansowa, planowanie finansowe, rachunek przepływów pieniężnych, sprawozdawczość finansowa.

Anna Kuzior

Doktor nauk ekonomicznych, pracownik Katedry Rachunkowości Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach. Od wielu lat prowadzi wykłady dotyczące MSSF dla studentów i słuchaczy studiów podyplomowych. Problematykę MSSF podejmuje również w publikacjach naukowych i dydaktycznych.

Aleksandra Łakomiak

Doktor nauk ekonomicznych, adiunkt w Katedrze Rachunkowości Finansowej i Kontroli Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu. Wykładowca na Podyplomowych Studiach Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu zagadnień z zakresów tematycznych: organizacji rachunkowości, środków trwałych, wartości niematerialnych i prawnych, leasingu, zapasów, kapitałów oraz działalności rolniczej (MSR 41 *Rolnictwo*). Jej zainteresowania naukowe koncentrują się wokół problematyki sektorów gospodarki: energetycznego i rolnictwa, w szczególności cenotwórstwa i rachunku kosztów. Autorka licznych publikacji z zakresu rachunkowości, finansów i podatków, w tym projektu Krajowego Standardu Rachunkowości „Działalność rolnicza”.

Piotr Oleksyk

Doktor nauk ekonomicznych, adiunkt w Katedrze Teorii Rachunkowości i Analizy Finansowej Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu. Specjalizuje się w problematyce sprawozdawczości finansowej. W trakcie pracy dydaktycznej prowadzi zajęcia z: analizy finansowej, audytu wewnętrznego, rachunkowości budżetowej oraz standardów sprawozdawczości finansowej. Wśród najważniejszych obszarów badawczych należy wymienić: problematykę wyceny majątku oraz zobowiązań, pomiar efektywności działania, wybrane aspekty kontroli zarządczej, projektowanie sprawozdawczości wewnętrznej, wspomaganie prognozowania finansowego. W 2000 r. rozpoczął współpracę z PKO BP S.A., gdzie nadal jest zatrudniony na stanowisku eksperta do spraw rachunkowości. Posiada bogate doświadczenie zawodowe związane z ewidencją księgową specyficznych produktów bankowych oraz ich prezentacją w sprawozdawczości. Autor lub współautor ponad 50 publikacji z zakresu rachunkowości i sprawozdawczości finansowej, kontroli zarządczej, budżetu zadaniowego, bezpieczeństwa finansowego oraz analizy finansowej.

Katarzyna Piotrowska

Doktor nauk ekonomicznych, adiunkt w Katedrze Teorii Rachunkowości i Analizy Finansowej Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu. Autorka licznych publikacji z zakresu jednostkowej i skonsolidowanej sprawozdawczości finansowej, raportowania zintegrowanego, jakości informacji finansowych i niefinansowych, krajowych i międzynarodowych standardów rachunkowości i sprawozdawczości finansowej oraz audytu wewnętrznego. Specjalizuje się w identyfikacji, pomiarze, wycenie, ewidencji i prezentacji prac badawczo-rozwojowych w sprawozdawczości finansowej, jak również działalności innowacyjnej w sprawozdawczości zintegrowanej. Wieloletni praktyk rachunkowości z doświadczeniem w nadzorowaniu i prowadzeniu ksiąg rachunkowych, sporządzaniu sprawozdań finansowych, rozliczaniu projektów unijnych, organizacji systemów kontroli wewnętrznej. Doradca w zakresie ustalania polityki rachunkowości, stosowania przepisów prawa bilansowego i podatkowego przez spółki kapitałowe. Członek Stowarzyszenia Księgowych w Polsce.

Tomasz Śniatała

MBA Wyższej Szkoły Przedsiębiorczości i Zarządzania im. Leona Koźmińskiego w Warszawie. Ukończył studia doktoranckie na Akademii Leona Koźmińskiego w Warszawie oraz Executive MBA University of Navarra – IESE Business School. Zawodowo związany z finansami od ponad 20 lat. Od 2013 r. pełni funkcję wiceprezesa zarządu do spraw ekonomiczno-finansowych w Grupie Kapitałowej Wielton. Uczestniczył w dynamicznej ekspansji międzynarodowej Grupy Wielton, tworząc jej międzynarodowy charakter zarówno poprzez przejęcia zagranicznych konkurentów, jak i rozwój organiczny. Odpowiada m.in. za tworzenie sprawozdań finansowych grupy na potrzeby sprawozdawczości giełdowej, konsolidujących sprawozdania podmiotów grupy sporządzanych w wielu walutach funkcjonalnych.

Alfred Szydełko

Doktor nauk ekonomicznych, adiunkt w Zakładzie Finansów, Bankowości i Rachunkowości na Wydziale Zarządzania Politechniki Rzeszowskiej. Ścisłe współpracuje z praktyką gospodarczą jako ekspert w obszarach rachunkowości. Wieloletni wykładowca na kursach dla księgowych i biegłych rewidentów, seminariach i studiach podyplomowych doskonalących wiedzę służb finansowo-księgowych i kadry menedżerskiej. Związany również z Oddziałem Podkarpackim Stowarzyszenia Księgowych w Polsce (wykładowca, egzaminator, działalność w zarządzie).

Grzegorz Warzocha

Biegły rewident. Doktor nauk ekonomicznych w dyscyplinie finanse, adiunkt w Katedrze Rachunkowości Finansowej i Kontroli Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu. Absolwent Wydziału Handlu Zagranicznego Szkoły Głównej Handlowej oraz Wydziału Zarządzania, Informatyki i Finansów Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu. W latach 1993–2005 związany z polskim oddziałem Ernst & Young (obecnie EY). W latach 2005–2009 dyrektor i członek zarządu Deloitte Audyt Sp. z o.o., od 2009 r. partner w firmie doradczej AVANTA Auditors & Advisors. Ma ponaddwudziestoletnią praktykę zawodową w realizacji projektów doradczych oraz badaniu sprawozdań finansowych podmiotów krajowych i zagranicznych. Specjalizuje się w zagadnieniach związanych z planowaniem i pomiarem efektywności przedsięwzięć inwestycyjnych oraz rachunkowością przekształceń gospodarczych i przejęć. Wieloletni członek Fellow Member (FCCA) Brytyjskiego Stowarzyszenia Biegłych Księgowych ACCA. Autor profesjonalnych prezentacji oraz szkoleń z zakresu sprawozdawczości finansowej i finansów przedsiębiorstw. Pracownik naukowy i wykładowca Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu.

WYKAZ SKRÓTÓW

Akty prawne

- pr. energ. – ustawa z 10.04.1997 r. – Prawo energetyczne (Dz.U. z 2018 r. poz. 755 ze zm.)
- pr. telekom. – ustawa z 16.07.2004 r. – Prawo telekomunikacyjne (Dz.U. z 2018 r. poz. 1954 ze zm.)
- r.i.f. – rozporządzenie Ministra Finansów z 12.12.2001 r. w sprawie szczegółowych zasad uznawania, metod wyceny, zakresu ujawniania i sposobu prezentacji instrumentów finansowych (Dz.U. z 2017 r. poz. 277)
- rozporządzenie 1606/2001 – rozporządzenie (WE) nr 1606/2002 Parlamentu Europejskiego i Rady z 19.07.2002 r. w sprawie stosowania międzynarodowych standardów rachunkowości (Dz.Urz. UE L 243, s. 1, ze zm.)
- u.p.t.z. – ustawa z 16.12.2010 r. o publicznym transporcie zbiorowym (Dz.U. z 2017 r. poz. 2136 ze zm.)
- u.r. – ustawa z 29.09.1994 r. o rachunkowości (Dz.U. z 2018 r. poz. 395 ze zm.)

Inne

- ASAF – Forum Doradcze Standardów Rachunkowości (Accounting Standards Advisory Forum)
- ASC – Kodyfikacja Standardów Rachunkowości (Accounting Standard Codification)
- ASC 944 – Standard Rachunkowości nr 944 *Usługi finansowe – Ubezpieczenia*
- BSL – Bezpośrednia Likwidacja Szkód
- DPOC – Komitet Nadzoru Procesu Standaryzacji (Due Process Oversight Committee)
- EPS – zysk na akcję (*Earnings Per Share*)
- FASB – Rada Standardów Rachunkowości Finansowej (Financial Accounting Standards Board)
- IAS – Międzynarodowe Standardy Rachunkowości (International Accounting Standards)
- IASB – Rada Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (International Accounting Standards Board)
- IASC – Komitet Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (International Accounting Standards Committee)

IASCF	– Fundacja Komitetu Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (International Accounting Standards Committee Foundation)
IFAC	– Międzynarodowa Federacja Księgowych (International Federation of Accountants)
IFRS	– Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej (International Financial Reporting Standards)
KIMSF	– Komitet ds. Interpretacji Międzynarodowej Sprawozdawczości Finansowej
KNF	– Komisja Nadzoru Finansowego
KSA	– Krajowy Standard Aktuarialny
KSR	– Krajowe Standardy Rachunkowości
metoda FIFO	– metoda „pierwsze weszło – pierwsze wyszło” (<i>first in first out</i>)
metoda LIFO	– metoda „ostatnie weszło – pierwsze wyszło” (<i>last in first out</i>)
MSR	– Międzynarodowe Standardy Rachunkowości
MSSF	– Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej
OPEC	– Organizacja Krajów Eksportujących Ropę Naftową (Organization of the Petroleum Exporting Countries)
P/E	– cena/zysk (<i>Price/Earnings</i>)
RMSR	– Rada Międzynarodowych Standardów Rachunkowości
RZiS	– rachunek zysków i strat
SFAS	– Komunikat nt. Standardów Rachunkowości Finansowej (Statement of Financial Accounting Standards) – od roku 2009 zastąpione przez ASC
SIC	– Komitet ds. Interpretacji Standardów (Standards Interpretations Committee)
SKI	– Stały Komitet ds. Interpretacji
SKwP	– Stowarzyszenie Księgowych w Polsce
UNK	– udziały niesprawujące kontroli
UOKiK	– Urząd Ochrony Konkurencji i Konsumentów
URE	– Urząd Regulacji Energetyki
US GAAP	– Powszechnie Akceptowane Zasady Rachunkowości (United States Generally Accepted Accounting Principles)

WSTĘP

Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej (MSSF) od ponad dekady są podstawowym zbiorem regulacji i procedur przygotowywania sprawozdań finansowych przez spółki publiczne zarówno w Unii Europejskiej, jak i w wielu innych rozwiniętych gospodarkach na świecie. Postępujący wolno, ale w sposób nieunikniony, proces konwergencji MSSF ze standardami amerykańskimi (US GAAP) pozwala oczekiwać, że w przyszłości MSSF staną się fundamentem globalnej sprawozdawczości finansowej.

Niniejsza książka stanowi przewodnik po sprawozdaniu finansowym zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej, który w sposób kompletny i możliwie praktyczny wprowadza czytelnika w złożoną i rozległą problematykę MSSF oraz przygotowywania sprawozdania finansowego według MSSF.

Celem publikacji jest przedstawienie w sposób kompleksowy, a zarazem przystępny wszystkim osobom, które zajmują się zawodowo sprawozdawczością finansową, zagadnień, które stanowią przedmiot regulacji w Międzynarodowych Standardach Sprawozdawczości Finansowej.

Książka jest adresowana zarówno do księgowych, czyli osób odpowiedzialnych za przygotowanie sprawozdania finansowego według MSSF, podmiotów przygotowujących się do transformacji sprawozdawczości na MSSF oraz analityków i inwestorów, czyli tych, którzy chcą zrozumieć tak przygotowane sprawozdanie finansowe i podejmować na ich podstawie decyzje ekonomiczne oraz formułować rekomendacje. Przedstawiciele środowiska akademickiego znajdą w tej książce natomiast uporządkowane, spójne i przystępne wyjaśnienia zagadnień sprawozdawczości w ujęciu MSSF z klarownym odniesieniem do praktyki gospodarczej, pozwalające zrozumieć nie tylko same procedury, lecz także powiązania omawianych zagadnień z gospodarką w skali makro.

Niewątpliwym walorem niniejszej pozycji wydawniczej jest jej aktualność oraz wartościowy dobór autorów, wśród których obecni są dyrektorzy finansowi spółek giełdowych, biegli rewidenci praktykujący w największych firmach audytorskich na rynku, osoby z bogatym doświadczeniem w kwestii analizy finansowej sprawozdań oraz doświadczeni wykładowcy akademicy – wszyscy będący cenionymi ekspertami.

Niniejsza publikacja zawiera w całości stan prawny na czerwiec 2018 r. i wskazuje dodatkowo oczekiwane zmiany aktów prawnych.

W odróżnieniu od innych pozycji wydawniczych książka koncentruje się na kompleksowym omówieniu poszczególnych problemów sprawozdawczych (z uwzględnieniem różnych MSR/MSSF), natomiast nie jest zbiorem omówionych standardów, co jest wartością dodaną z punktu widzenia praktyki. Książka ma charakter przewodnika, który omawia problematykę regulacji dotyczących sprawozdawczości finansowej w spójny i uporządkowany sposób. Jest to opracowanie wyczerpujące całokształt zagadnień odnoszących się do sprawozdawczości finansowej.

Pozycja ta ma wyraźną, uporządkowaną i spójną strukturę, zgodną z logiką sprawozdania finansowego, co ułatwia czytelnikowi poruszanie się po niej i odnalezienie poszukiwanego zagadnienia. Książka obejmuje 35 rozdziałów, które pogrupowano w sześć części.

Część pierwsza to wprowadzenie do problematyki Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej, które wyjaśnia fundamentalne koncepcje sprawozdawczości finansowej w ujęciu MSSF oraz strukturę sprawozdania finansowego. Część druga podejmuje problematykę sprawozdawczości sytuacji finansowej. Kompleksowo omówiono w niej zagadnienia dotyczące poszczególnych elementów aktywów i pasywów. W części trzeciej wyjaśniono problemy dotyczące sprawozdawczości wyników (dokonań), z uwzględnieniem przychodów, kosztów, przepływów pieniężnych, segmentów operacyjnych, dotacji i pomocy rządowej, płatności na bazie akcji oraz zysku przypadającego na jedną akcję. W części czwartej omówiono całościowo zagadnienia związane ze sprawozdawczością podmiotów powiązanych. W szczególności scharakteryzowano rodzaje powiązań w rachunkowości, omówiono połączenia gospodarcze, konsolidację sprawozdań finansowych oraz problemy dotyczące rachunkowości jednostek stowarzyszonych i wspólnych ustaleń umownych. Część piąta stanowi omówienie sprawozdawczości, z uwzględnieniem specyfiki różnych branż, takich jak rolnictwo, sektory regulowane, działalność wydobywcza, ubezpieczenia, leasing, bankowość. W ostatniej części wyjaśniono szczegółowe zagadnienia sprawozdawczości finansowej. W szczególności zaprezentowano kwestie dotyczące polityki rachunkowości, sporządzania sprawozdań finansowych według MSSF po raz pierwszy, rachunkowości w warunkach zmienności kursów walutowych, hiperinflacji, a także regulacje dotyczące odroczonego podatku dochodowego.

Książka jest pierwszą pozycją na rynku omawiającą tak kompleksowo aktualny stan prawny MSSF, ponadto w sposób uporządkowany przedstawia omawiane zagadnienia, wskazuje wartościowe odniesienia do praktyki i kontekst makroekonomiczny zagadnień. Publikacja jest napisana przystępnym językiem, wskazuje odniesienia praktyczne, pozwalające zrozumieć wagę danego zagadnienia i jego wpływ na praktykę gospodarczą, oraz odwołuje się do przykładów ze sprawozdań finansowych kon-

kretnych spółek. Zawarto w niej liczne tabele, schematy, przykłady oraz komentarze praktyków i uznanych badaczy, które ułatwiają zrozumienie trudnych zagadnień z zakresu sprawozdawczości finansowej.

Wyrażamy przekonanie, że dzięki całościowemu podejściu do problematyki Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej pozycja ta może służyć jako praktyczne kompendium wiedzy dla biegłych rewidentów, menedżerów, dyrektorów finansowych, głównych księgowych, analityków finansowych oraz studentów, którzy zgłębiają złożone zagadnienia dotyczące międzynarodowych regulacji w zakresie sprawozdawczości finansowej.

redaktorzy naukowi
Bartłomiej Nita
Wojciech Hasik

Część I

**WPROWADZENIE
DO MIĘDZYNARODOWYCH STANDARDÓW
SPRAWOZDAWCZOŚCI FINANSOWEJ**

Rozdział 1

ISTOTA I ZAKRES MIĘDZYNARODOWYCH STANDARDÓW RACHUNKOWOŚCI

1.1. Koncepcje i systemy rachunkowości na świecie

Rozwój rachunkowości i sprawozdawczości finansowej przebiega nierównomiernie w różnych regionach świata. Próby klasyfikacji systemów rachunkowości na świecie były podejmowane wielokrotnie przez wielu badaczy. Jedno z pierwszych podejść zaproponował w 1967 r. G.G. Mueller, który przyjmując założenie, że zasady rachunkowości w danym kraju muszą być spójne z warunkami gospodarczymi i innymi czynnikami wynikającymi z polityki państwa, wyodrębnił cztery podejścia do rozwoju systemów rachunkowości¹:

- 1) podejście makroekonomiczne (*macroeconomic approach*), zgodnie z którym system rachunkowości stosowany w danym państwie jest ściśle determinowany polityką państwa, przy czym cele przedsiębiorstw są pochodną realizowanych celów gospodarczych. Zgodnie z tym podejściem rozwijała się rachunkowość w Szwecji;
- 2) podejście mikroekonomiczne (*microeconomic approach*) wynika z zasad mikroekonomii. Nacisk jest położony na pojedyncze przedsiębiorstwo, którego celem jest dążenie do przetrwania i zachowania kapitału. Kluczowe znaczenie z punktu widzenia oceny i kontroli działalności podmiotu ma rozdział przyrostu wartości między przychodem a kapitałem. W wycenie dominuje koszt odtworzenia, ponieważ koncepcje rachunkowości są zorientowane na odzyskanie zainwestowanego kapitału. To podejście jest charakterystyczne dla Holandii;
- 3) podejście do rachunkowości jako niezależnej dyscypliny (*independent discipline*), która rozwinęła się z praktyki gospodarczej, pragmatycznych osądów i postępowania opartego na „próbach i błędach”. Rachunkowość jest postrzegana jako działalność usługowa, która rozwija się wraz z rozwojem biznesu. Takie spojrzenie na rachunkowość jest zauważalne w Stanach Zjednoczonych i Wielkiej Brytanii;
- 4) podejście jednolite (*uniform approach*), zgodnie z którym rachunkowość jest standaryzowana przez rząd centralny i wykorzystywana do administracyjnej

¹ G.G. Mueller, *International Accounting*, New York 1967.

kontroli. Jednolitość dotyczy pomiaru, ujawniania i prezentacji, dzięki czemu władze centralne i organy podatkowe mogą łatwiej wykorzystywać informacje z rachunkowości na potrzeby kontroli. To podejście jest bardzo charakterystyczne dla Francji, która wypracowała ujednolicony plan kont.

Podejście do klasyfikowania systemów rachunkowości zależy od wielu czynników, do których można zaliczyć²: źródła finansowania, system prawny danego kraju, powiązania systemu podatkowego z rachunkowością, więzi polityczne i gospodarcze, inflację, poziom rozwoju gospodarczego, poziom edukacji oraz kulturę. Najważniejsze czynniki, które determinują rachunkowość w danym kraju, można podzielić na cztery grupy³:

- 1) uwarunkowania kulturowe;
- 2) system prawny;
- 3) dostarczyciele kapitału;
- 4) system podatkowy.

Istotna rola czynników kulturowych jest podkreślana przez wielu badaczy odwołujących się do ustaleń holenderskiego socjologa G. Hofstede, który zasłynął badaniami nad kulturą w organizacji. S.J. Gray rozwinął teorię G. Hofstede na gruncie rachunkowości i wskazał cztery wymiary, które oddziałują na praktykę rachunkowości w danym kraju⁴:

- 1) profesjonalne osądy, zawodowa samoregulacja w rachunkowości kontra zgodność z nakazowymi regulacjami ustawowymi;
- 2) jednolitość stosowanych rozwiązań kontra elastyczność w reagowaniu na zmieniające się warunki działania;
- 3) konserwatyzm wyrażający się w ostrożnym podejściu do wyceny kontra optymistyczne podejście do rachunkowości akceptujące ryzyko;
- 4) dyskrecja i niechęć do ujawniania informacji kontra transparentność i duża skłonność do komunikowania informacji na zewnątrz.

System prawny zależy od tradycji prawnej danego kraju, co pozwala na wyróżnienie prawa zwyczajowego (*common law*) oraz ujednoliczonego, skodyfikowanego prawa (*code law*). Prawo zwyczajowe jest charakterystyczne dla krajów, takich jak: Anglia, Irlandia, Stany Zjednoczone, Kanada, Australia i Nowa Zelandia. W tych krajach przepisy prawa nie muszą ściśle regulować wszelkich sfer życia ludzkiego, a zasady rachunkowości są kształtowane przez profesjonalne organizacje. Prawo skodyfikowane wywodzi się z prawa rzymskiego, odwołuje do Kodeksu Napoleona, a regulacja prawna dotyczy wielu szczegółowych zagadnień. Naturalne wydaje się zatem standaryzowanie rachunkowości i zasad rachunkowości do prawa powszechnie stanowią-

² F.D.S. Choi, G.K. Meek, *International Accounting*, Upper Saddle River 2001, s. 31–35.

³ D. Alexander, A. Britton, A. Jorissen, M. Hoogendoorn, C. Van Mourik, *International Financial Reporting and Analysis*, Andover 2014, s. 23–28; Ch. Nobes, R. Parker, *Comparative International Accounting*, Harlow 2010, s. 29–38.

⁴ S.J. Gray, *Towards a theory of cultural influence on the development of accounting systems internationally*, „Abacus” 1988, vol. 24, No. 1.

nego. Takie podejście występuje m.in. we Francji, Włoszech, Niemczech, Hiszpanii, Portugalii, Holandii i Japonii.

Źródła finansowania i dostarczyciele kapitału to kolejny wyróżnik systemu rachunkowości. W krajach takich jak Wielka Brytania czy Stany Zjednoczone zasadnym źródłem kapitału jest kapitał własny powierzany przez prywatnych inwestorów. Rachunkowość jest zatem ukierunkowana na zabezpieczenie ich interesów, pomiar wyników finansowych oraz ocenę ponoszonego ryzyka. Z kolei we Włoszech, Niemczech czy Francji dominująca jest rola banków w finansowaniu przedsiębiorstw, a co za tym idzie – rachunkowość jest zorientowana na zabezpieczenie interesów dawców kapitału obcego. W tych krajach obserwuje się również niechęć do wypłaty dywidendy, aby kredytodawcy mogli zostać zaspokojeni.

Wreszcie duże znaczenie w charakteryzowaniu systemów rachunkowości ma system podatkowy. W niektórych krajach przepisy prawa podatkowego pozostają w ścisłym związku z rachunkowością, która służy rozliczeniom podatkowym. Takie podejście charakterystyczne jest np. dla Szwecji i Niemiec. Natomiast w Holandii występuje oddzielenie systemu podatkowego od rachunkowości i mogą pojawiać się różnice między wynikiem finansowym a dochodem podatkowym.

Klasyfikację systemów rachunkowości proponowanych przez G.G. Muellera rozwinął Ch. Nobes, wprowadzając hierarchiczne uporządkowanie, które uwzględnia podstawowe czynniki determinujące prowadzenie rachunkowości w danym kraju. Podejście to zaprezentowano na rysunku 1.1. W krajach, w których dominuje podejście mikroekonomiczne, rachunkowość ma korzenie brytyjskie, z wyłączeniem Holandii. Duże znaczenie dla praktyki rachunkowości ma przejrzystość oraz regulacje prawne, w tym podatkowe. Zasadniczym użytkownikiem sprawozdań finansowych są rynki kapitałowe. Podejście makroekonomiczne jest charakterystyczne dla krajów, w których rachunkowość jest pod silnym wpływem rządów i regulacji prawnych. Z wyjątkiem Szwecji – na systemy rachunkowości oddziałuje prawo podatkowe, a sama rachunkowość cechuje się konserwatyzmem, jest podporządkowana interesom państwa, a zakres ujawnianych informacji jest ograniczony.

Badania empiryczne z 1993 r. zasadniczo potwierdzają klasyfikację proponowaną przez Ch. Nobesa i uzupełnioną przez I. Berry'ego w 1987 r. Wyniki wyraźnie wskazują na dychotomię systemów sprawozdawczości finansowej zgodną z charakterystyką w ujęciu makro/mikro. Rezultaty badań potwierdzają istnienie kilku różnych „rodzin” systemu sprawozdawczości finansowej, przy czym sugerują drobne modyfikacje. Po pierwsze, Autorzy postulują wyodrębnienie krajów Ameryki Łacińskiej oraz Japonii jako dwóch odrębnych kategorii. Po wtóre, argumentują zaliczenie Holandii do grupy krajów, które są pod wpływem Wielkiej Brytanii.

T.S. Douplik, S.B. Salter, An Empirical Test of a Judgmental International Classification of Financial Reporting Practices, „Journal of International Business Studies” 1993, vol. 24, No. 1

Celem monografii jest przedstawienie w kompleksowy i przystępny sposób złożonej problematyki Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej oraz przygotowania sprawozdania finansowego według MSSF.

Autorzy poddają analizie wszystkie kluczowe problemy dotyczące MSSF i przybliżają:

- koncepcję i strukturę sprawozdań finansowych w ujęciu MSSF,
- sprawozdawczość sytuacji finansowej podmiotów,
- sprawozdawczość wyników (dokonań),
- sprawozdawczość jednostek powiązanych,
- sprawozdawczość w różnych branżach,
- szczególne zagadnienia sprawozdawczości, w tym politykę rachunkowości.

W książce omówiono przykłady empiryczne pozwalające zrozumieć wagę danego zagadnienia i jego wpływ na praktykę gospodarczą. W toku prowadzonych analiz odwołano się do sprawozdań finansowych konkretnych spółek.

Opracowanie zostało napisane przez cenionych badaczy i ekspertów z zakresu rachunkowości – dyrektorów finansowych spółek giełdowych, biegłych rewidentów praktykujących w największych firmach audytorskich na rynku, osób z bogatym dorobkiem w dziedzinie analizy finansowej oraz doświadczonych naukowców.

Wnioski zawarte w publikacji będą przydatne dla księgowych (osób odpowiedzialnych za przygotowanie sprawozdania finansowego według MSSF), podmiotów przygotowujących się do transformacji sprawozdawczości na MSSF oraz analityków i inwestorów, którzy chcą zrozumieć tak przygotowane sprawozdanie finansowe i podejmować na jego podstawie decyzje ekonomiczne oraz formułować rekomendacje. Będzie również cennym źródłem wiedzy dla przedstawicieli środowiska akademickiego.

„Podjęta problematyka dotyczy bardzo aktualnych zagadnień z zakresu rachunkowości (...). Recenzowana książka stanowi kompendium informacji na temat sporządzania sprawozdań finansowych według regulacji MSSF. Niewątpliwą zaletą publikacji jest zakres prezentowanych zagadnień – książka kompleksowo opisuje wszystkie tematy z zakresu rachunkowości, które objęte są obecnie regulacjami MSSF/MSR. I ta cecha wyróżnia książkę na tle innych dostępnych publikacji z zakresu MSSF. Ponadto rozważania objęte poszczególnymi rozdziałami wzbogacone zostały przykładami liczbowymi, dzięki którym czytelnik może lepiej zrozumieć złożoną i skomplikowaną treść regulacji (...). Mam głębokie przekonanie, że książka będzie stanowiła bardzo przydatną pomoc w zrozumieniu złożonych regulacji MSSF”.

Prof. dr hab. Małgorzata Rówińska



ISBN 978-83-8124-963-8



ZAMÓWIENIA:

INFOLINIA 801 04 45 45, FAX 22 535 80 01
ZAMOWIENIA@WOLTERSKLUWER.PL
WWW.PROFINFO.PL

CENA 199 Zł (W TYM 5% VAT)



Wolters Kluwer