



Małgorzata Rówińska

Uniwersytet Ekonomiczny w Katowicach
Wydział Finansów i Ubezpieczeń
Katedra Rachunkowości
malgorzata.rowinska@ue.katowice.pl

KIERUNKI ZMIAN SPRAWOZDAWCZOŚCI FINANSOWEJ JEDNOSTEK GOSPODARCZYCH NA TLE POLSKICH I MIĘDZYNARODOWYCH REGULACJI RACHUNKOWOŚCI

Streszczenie: W artykule przedstawiono cel i zakres sprawozdania finansowego, wynikający z polskiego i międzynarodowego prawa bilansowego. Wykorzystując regulacje dyrektywy PE, Ustawy o rachunkowości oraz MSSF, wskazano kierunki zmian sprawozdawczości finansowej w ostatnich latach.

Słowa kluczowe: sprawozdanie finansowe, regulacje rachunkowości.

Wprowadzenie

Regulacje rachunkowości, w tym w zakresie sprawozdawczości finansowej, ulegają ciągłym transformacjom. W ostatnich latach (od 2010 r.) międzynarodowe prawo bilansowe (Międzynarodowe Standardy Rachunkowości/ Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej) wprowadziło istotne zmiany co do samej koncepcji sprawozdawczości finansowej, została także zmieniona struktura sprawozdania finansowego. Wywołało to szereg dyskusji odnośnie do słuszności kierunku wprowadzonych zmian. W polskim prawie bilansowym¹ ostatnie istotne zmiany zostały wdrożone w latach 2013-2014 jako odpowiedź na zmiany przepisów Unii Europejskiej, tj. wprowadzonej w 2013 r. dyrektywy PE w sprawie sprawozdawczości finansowej². Można wskazać dwojaki ro-

¹ Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości [Dz.U. z 2013 r., poz. 330 z późn. zm.].

² Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2013/34/UE z dnia 26 czerwca 2013 r. w sprawie rocznych sprawozdań finansowych, skonsolidowanych sprawozdań finansowych i powiązanych

dzaju zmiany regulacji rachunkowości (usankcjonowane w ostatnich latach w polskim i międzynarodowym prawie).

Po pierwsze, zmiany (zwłaszcza w prawie międzynarodowym) odnoszą się do samego celu sprawozdawczości finansowej, który determinuje cechy jakościowe informacji sprawozdawczych.

Po drugie, zmiany regulacji rachunkowości dotyczą samej struktury sprawozdania finansowego, a tym samym zakresu ujawnianych w nim informacji, zwłaszcza przez małe i średnie jednostki gospodarcze.

Celem niniejszego artykułu jest krytyczna analiza kierunków zmian regulacji w zakresie sprawozdawczości finansowej, a także porównanie wprowadzonych zmian w regulacjach polskich i międzynarodowych z punktu widzenia ich wpływu na istotę i cel rachunkowości. Dla realizacji celu wykorzystano metodę analizy regulacji rachunkowości (dyrektywy PE, Ustawy o rachunkowości, Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej) oraz analizę literatury z obszaru będącego przedmiotem badań.

1. Cel sprawozdawczości finansowej

System rachunkowości jako najważniejszy system informacyjny przedsiębiorstwa dostarcza w postaci sprawozdań finansowych informacji o różnych kategoriach ekonomicznych. Rola sprawozdań finansowych w gospodarce rynkowej jest niepodważalna. Stanowią one istotny pakiet informacyjny pomocny zarówno przy ocenie działalności podmiotu gospodarczego, jak i podejmowaniu decyzji przez ich użytkowników [Remlein, 2015, s. 132].

Naczelną zasadą rachunkowości jest zasada jasnego, rzetelnego i bezstronnego obrazu (*true and fair view*). To właśnie ta zasada od lat wskazywała cel sprawozdawczości finansowej, a mianowicie rzetelne i zgodne z prawdą przekazywanie informacji o stanie majątku i wyniku finansowym. W treści obowiązującej obecnie Ustawy o rachunkowości zasada wiernego i rzetelnego obrazu została wskazana w art. 4.1 jako pierwsza z wielu zasad opisanych treścią ustawy. Stanowiła więc i nadal stanowi naczelną zasadę rachunkowości, której są podporządkowane inne zasady rachunkowości.

Rachunkowość, m.in. poprzez informacje sprawozdawcze, ma zapewnić rzetelny, prawdziwy, bezstronny obraz majątku, sytuacji finansowej oraz wyniku

sprawozdań niektórych rodzajów jednostek, zmieniająca dyrektywę Parlamentu Europejskiego i Rady 2006/43/WE oraz uchylająca dyrektywy Rady 78/660/EWG i 83/349/EWG [Dz.Urz. L 182/19 z 29.6.2013].

finansowego. Dzięki tej zasadzie informacje generowane przez rachunkowość uzyskują atest wiarygodności [Gos, 2008, s. 71]. Warto podkreślić, że wprowadzone w 2013 r. zmiany Ustawy o rachunkowości utrzymały odniesienie do tej fundamentalnej zasady. Pozostaje to także w zgodności z treścią nowej dyrektywy PE dotyczącej sprawozdawczości finansowej. Art. 4.3 dyrektywy pozostał niezmienny: „roczne sprawozdanie finansowe przedstawia w sposób prawdziwy i rzetelny stan aktywów i pasywów jednostki, jej sytuację finansową oraz wynik finansowy”. Jak widać nowa dyrektywa nadal kładzie nacisk na realizację tej naczelnej zasady. Z całą pewnością można więc stwierdzić, że zasada ta na mocy prawa obowiązuje w rachunkowości, a jej znaczenie dla rachunkowości podkreśla m.in. E. Śniezek i M. Wiatr [2010, s. 252-253], A. Kamela-Sowińska [2009, s. 130], M. Remlein [2008, s. 62].

W kontekście przywołanej wyżej fundamentalnej zasady rachunkowości trudno jednoznacznie zaakceptować zmiany, jakie zostały wprowadzone w 2010 r. w założeniach koncepcyjnych MSSF. Usunięto tekst o konieczności zachowania rzetelności danych, wprowadzając jako cel sprawozdawczości finansowej dostarczanie informacji finansowych, które są użyteczne potencjalnym inwestorom, pożyczkodawcom, innym wierzycielom [Założenia koncepcyjne MSSF § C2]³. Wątpliwości budzi fakt, że użyteczność informacji ukierunkowana jest wyłącznie na wybraną jedną grupę odbiorców informacji. Tak rozpatrywana użyteczność traktowana jest jako podstawowy cel sprawozdawczości finansowej, a tym samym podstawowa cecha danych sprawozdawczych⁴. Sprawozdanie finansowe z założenia nie może być sporządzane tylko i wyłącznie dla zagwarantowania interesów (potrzeb) potencjalnego dawcy kapitału. Inwestorzy nie stanowią bowiem jedynej grupy użytkowników. Tymczasem sprawozdawczość finansowa powinna dostarczać informacji wszystkim użytkownikom i służyć zaspokajaniu ich potrzeb [Gmytrasiewicz, 2009, s. 68].

Wskazany w założeniach koncepcyjnych MSSF cel użyteczności informacji nie może być w pełni utożsamiany z cechą, jaką wskazuje dyrektywa PE i Ustawa o rachunkowości – rzetelność danych. Rzetelność gwarantuje m.in. neutralność prezentowanej informacji i jej obiektywny charakter; dane neutralne i obiektywne powinny być generowane w systemie rachunkowości. Takich da-

³ Podkreślenia wymaga fakt, że pomimo zmian w założeniach koncepcyjnych, regulacje MSR 1 „Prezentacja sprawozdań finansowych” zachowały tekst o rzetelności danych sprawozdawczych [§ 15].

⁴ Zgodnie z MSSF użyteczność informacji charakteryzowana jest poprzez dwie fundamentalne cechy: przydatność i wierną prezentację oraz podporządkowane im cztery tzw. cechy wzbogacające jakość danych sprawozdawczych: porównywalność, sprawdzalność, terminowość, zrozumiałość. Szerzej: M. Rówińska [2013, s. 376-381].

nych oczekują wszyscy odbiorcy informacji sprawozdawczych. Dopiero w odniesieniu do rzetelnych i neutralnych danych można mówić o ich przydatności (użyteczności). Rzetelne i obiektywne informacje finansowe będą bowiem mogły być wykorzystane przez szerokie grono użytkowników sprawozdania finansowego w takim zakresie, jaki będzie odpowiadał ich potrzebom [Pfaff, 2007, s. 418]. Dopiero takie sprawozdanie, co do którego użytkownicy mają przekonanie, że odzwierciedla rzeczywistość gospodarczą jednostki może stać się podstawą podejmowanych przez nich decyzji ekonomicznych. Tym samym rzetelne dane sprawozdawcze stają się użytecznymi dla ich odbiorców.

Dokonana w założeniach koncepcyjnych zmiana w hierarchii cech jakościowych informacji sprawozdawczych (a tym samym zmiana celu sprawozdawczości finansowej) dała przyzwolenie, by niektóre dane sprawozdawcze (zwłaszcza wyrażone w według modelu wartości godziwej) cechował brak: neutralności, sprawdzalności i obiektywizmu. Taki stan rzeczy nie odpowiada istocie rachunkowości, która od początku swojej historii funkcjonuje według modelu transakcyjnego.

2. Zakres sprawozdania finansowego według Ustawy o rachunkowości

Zakres sprawozdania finansowego jednostek gospodarczych wskazany w polskich regulacjach rachunkowości został ustanowiony na podstawie wytycznych zawartych w dyrektywie. W latach 2013-2014 częściowo wdrożono do Ustawy o rachunkowości postanowienia dyrektywy. Pozostałe zmiany, wynikające z konieczności dostosowania polskiego prawa do unijnej dyrektywy, zostały opublikowane w 2014 r. w formie projektu zmiany ustawy o rachunkowości. Uwzględniono w nim m.in. przepisy ułatwiające małym podmiotom prowadzenie sprawozdawczości finansowej.

Zmiany polskich regulacji rachunkowości w zakresie sprawozdawczości finansowej dotyczą możliwości zastosowania uproszczonego podejścia do zakresu ujawnianych informacji w sprawozdaniu finansowym. W tym właśnie należy upatrywać kierunku transformacji polskiej sprawozdawczości finansowej.

W świetle polskich regulacji podstawowy zakres sprawozdania finansowego pozostał niezmienny. Zgodnie z Ustawą o rachunkowości [art. 45.2] – sprawozdanie finansowe każdej jednostki gospodarczej, będącej podmiotem ustawy, składa się z trzech elementów: bilansu, rachunku uzysków i strat oraz informacji dodatkowej. Sprawozdanie jednostek gospodarczych, których – w myśl art. 64 Ustawy – sprawozdanie podlega obowiązkowi badania, wzboga-

cone jest natomiast o zestawienie zmian w kapitale własnym oraz rachunek przepływów pieniężnych [Ustawa o rachunkowości, art. 45.3]. Ustawa o rachunkowości (w załącznikach do ustawy) precyzuje także zakres informacji ujawnianych w sprawozdaniu. Wszystkie jednostki gospodarcze sporządzają więc sprawozdanie finansowe w identycznej formie.

Obowiązująca Ustawa o rachunkowości i projekt jej zmian utrzymują w mocy możliwość stosowania uproszczeń w sporządzaniu sprawozdania finansowego. Dotyczy to mniejszych jednostek i pozostaje w zgodności z dyrektywą, w której wyodrębniono trzy grupy jednostek (małe, średnie, duże), różniące się zakresem obowiązkowo ujawnianych informacji sprawozdawczych. Kryteria pozwalające zakwalifikować jednostkę do właściwej grupy dotyczą trzech wielkości: sumy bilansowej, osiągniętych przychodów netto ze sprzedaży oraz ilości zatrudnionych pracowników [Dyrektywa PE, 2013, art. 3.2-4].

W polskich regulacjach rachunkowości przewidziano grupę małych podmiotów (podane w art. 50.2 Ustawy o rachunkowości kryteria pokrywają się z kryteriami wskazanymi w dyrektywie dla małych jednostek). Zgodnie z Ustawą o rachunkowości uproszczenie w prezentowaniu danych sprawozdawczych przez małe podmioty wynika z obowiązku ujawniania informacji w bilansie oraz rachunku zysków i strat w zagregowanej formie (w załączniku nr 1 Ustawy są to pozycje oznaczone literami i cyframi rzymskimi). Należy podkreślić, że oprócz uproszczonej wersji bilansu oraz rachunku zysków i strat, małe jednostki sporządzają także informację dodatkową jako podstawowy element sprawozdania finansowego.

Ustawa o rachunkowości nie wskazuje na możliwość uproszczonego podejścia do sprawozdawczości finansowej jednostek należących do grupy średnich. Dla tych jednostek Ustawa zakłada taką samą formę sprawozdania finansowego jak dla dużych jednostek, z tą różnicą, że ich sprawozdanie nie podlega obowiązkowi badania, wynikającemu z art. 64 Ustawy o rachunkowości.

Tak jak podano wyżej, Ustawa o rachunkowości przewiduje uproszczoną formę prezentacji danych bilansowych i wynikowych (dla małych jednostek). Struktura informacji dodatkowej (trzeciego podstawowego elementu sprawozdania finansowego) jest natomiast taka sama dla wszystkich jednostek⁵. Ustawa o rachunkowości nie przewiduje zróżnicowania zakresu prezentowanych danych w ramach informacji dodatkowej dla małych, średnich czy dużych podmiotów.

⁵ Regulacje dyrektywy proponują rozróżnienie zakresu informacji prezentowanych w informacji dodatkowej w zależności od grupy jednostek gospodarczych.

3. Sprawozdawczość finansowa podmiotów mikro

Obok małych, średnich i dużych jednostek, w 2013 r. wprowadzono do regulacji rachunkowości kolejny rodzaj jednostek – jednostki mikro. Wyodrębniając tę grupę, dyrektywa [art. 3.1] wprowadziła obowiązek uproszczeń w prezentowaniu danych finansowych przez mikropodmioty.

Na mocy dyrektywy, polskie regulacje rachunkowości wprowadziły w 2014 r. tę nową kategorię podmiotów i wskazują dla nich specyficzne zasady sporządzania sprawozdania finansowego. W tym miejscu należy podkreślić, że jednostkami mikro mogą być podmioty wymienione w art. 2.1a Ustawy o rachunkowości. Ostatecznie jednak o przyjęciu lub nie „reżimu mikrojednostki” decyduje organ zatwierdzający.

Na mocy obowiązującej obecnie Ustawy o rachunkowości jednostkami mikro mogą zostać następujące jednostki gospodarcze [Ustawa o rachunkowości, art. 2.1a]:

- 1) spółki handlowe i cywilne określone w art. 2.1 Ustawy o rachunkowości oraz inne osoby prawne, które w roku obrotowym – za który sporządzane jest sprawozdanie finansowe – oraz w roku poprzedzającym nie przekroczyły co najmniej dwóch z trzech następujących wielkości:
 - suma aktywów: 1 500 000 zł,
 - przychody netto ze sprzedaży towarów i produktów: 3 000 000 zł,
 - średnioroczne zatrudnienie w przeliczeniu na pełne etaty: 10 osób,
- 2) osoby fizyczne i spółki osób fizycznych, jeżeli za poprzedni rok obrotowy osiągnęły przychody netto ze sprzedaży towarów i produktów oraz operacji finansowych w wysokości od 1 200 000 do 2 000 000 euro.

Uznanie podmiotu za jednostkę mikro w rozumieniu regulacji rachunkowości skutkuje ograniczeniem do minimum ujawnianych informacji sprawozdawczych. Jednostki te są zobowiązane wyłącznie do sporządzania skróconej wersji bilansu oraz rachunku zysków i strat, poprzedzonych ogólnymi informacjami na temat jednostki. Zakres prezentowanych informacji sprawozdawczych przez mikropodmioty, wynikający z postanowień Ustawy o rachunkowości, przedstawia tabela 1.

Sprawozdanie jednostek mikro nie obejmuje informacji dodatkowej, której miejsce mają zająć tzw. przypisy do bilansu. Jak widać, jednostki mikro ujawniają informacje finansowe o znikomym stopniu szczegółowości. Tak bardzo prosta struktura sprawozdania niewątpliwie ułatwi jego sporządzenie i, wydaje się, że taka była intencja wprowadzenia uproszczeń dla jednostek mikro. Na ile jednostki będą zainteresowane statusem jednostki mikro, pokaże czas. Wydaje się, że funkcjonujące już jednostki gospodarcze nie są zainteresowane przejściem do grupy mikro, ponieważ wiąże się to z wprowadzeniem zmian struktury

sprawozdania finansowego, a tak naprawdę na chwilę obecną nie wiadomo, czy uproszczona wersja sprawozdania będzie wystarczającą dla zewnętrznych użytkowników (np. kredytodawców, pożyczkodawców itp.). Ponadto należy podkreślić, że poza skróconą do minimum wersją sprawozdania finansowego, dla jednostek mikro nie przewiduje się żadnych uproszczeń, np. w zakresie prowadzenia ksiąg rachunkowych. Na ile więc wprowadzenie jednostek mikro do regulacji rachunkowości oznacza formę, którą będą zainteresowane jednostki? W uzasadnieniu wprowadzonych zmian podaje się poprawę warunków funkcjonowania najmniejszych podmiotów. W rzeczywistości jednak zakres rachunkowości jednostek mikro pozostaje bez zmian, skrócono jedynie zakres ujawnianych informacji. Można wyrazić obawę, że nie jest to wystarczające uproszczenie, jakiego oczekują najmniejsze jednostki (mikro).

Tabela 1. Struktura sprawozdania finansowego mikropodmiotów według Ustawy o rachunkowości

Bilans
AKTYWA A. Aktywa trwałe, w tym: – środki trwałe B. Aktywa obrotowe, w tym: – zapasy – należności krótkoterminowe Aktywa razem
PASYWA A. Kapitał (fundusz) własny, w tym: – kapitał (fundusz) podstawowy – należne wpłaty na kapitał podstawowy (wielkość ujemna) B. Zobowiązania i rezerwy na zobowiązania, w tym: – rezerwy na zobowiązania – zobowiązania z tytułu kredytów i pożyczek Pasywa razem
Rachunek zysków i strat
A. Przychody podstawowej działalności operacyjnej i zrównane z nimi, w tym zmiana stanu produktów B. Koszty podstawowej działalności operacyjnej: I. Amortyzacja II. Zużycie materiałów i energii III. Wynagrodzenia, ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia IV. Pozostałe koszty C. Pozostałe przychody i zyski, w tym aktualizacja wartości aktywów D. Pozostałe koszty i straty, w tym aktualizacja wartości aktywów E. Podatek dochodowy F. Zysk/strata netto

Źródło: Opracowanie własne na podstawie załącznika 4 Ustawy o rachunkowości.

4. Zakres sprawozdania finansowego według MSSF

Międzynarodowe regulacje rachunkowości opisują zakres sprawozdania finansowego jednostek gospodarczych w MSR 1 „Prezentacja sprawozdań finansowych”. W konsekwencji wprowadzonych w 2012 r. zmian standardy międzynarodowe wprowadziły inną strukturę sprawozdania finansowego. MSR 1 nie podaje jednego powszechnie obowiązującego wzoru sprawozdania finansowego, wskazując jedynie zakres informacji. Każda zatem jednostka sporządzająca sprawozdanie według MSSF sama decyduje o jego ostatecznym układzie.

Kompletne sprawozdanie finansowe obejmuje [MSR 1 §§ 9-10] następujące elementy:

- sprawozdanie z sytuacji finansowej, stanowiące odpowiednik bilansu,
- sprawozdanie z zysku lub straty i innych całkowitych dochodów,
- sprawozdanie ze zmian w kapitale własnym,
- sprawozdanie z przepływów pieniężnych,
- informację dodatkową.

Z wymienionych elementów rocznego sprawozdania finansowego największej transformacji uległo drugie z wymienionych – sprawozdanie z całkowitego dochodu. Jego celem jest prezentacja całościowego wyniku dokonań jednostki gospodarczej, oznaczającego równowartość zmiany kapitału własnego w okresie sprawozdawczym. Zmiany te powinny być skutkiem transakcji innych niż dokonywanych z właścicielami kapitału [Walińska i Bek-Gaik, 2011]. Obok elementów kształtujących wynik finansowy (przychody i koszty), prezentowane są zyski i straty uznawane w kapitale własnym. Tradycyjny rachunek zysków i strat został uzupełniony o tzw. inne całkowite dochody, czyli dochody i koszty tworzone oraz rozliczane poprzez kapitał własny. Zmiana struktury sprawozdania z wyniku (w porównaniu do rachunku zysków i strat) umożliwia identyfikację całościowego wyniku, odzwierciedlającego wynik wszystkich dokonań jednostki gospodarczej.

W odniesieniu do pozostałych elementów sprawozdania finansowego MSR 1 nie wprowadził znaczących zmian. Zmiany te stanowią próbę uporządkowania zasad, które obowiązywały wcześniej. Nadal regulacje MSR dają dużą swobodę co do stopnia szczegółowości informacji ujawnianych przez jednostki gospodarcze, co utrudnia zachowanie porównywalności danych sprawozdawczych między różnymi jednostkami.

Międzynarodowe regulacje rachunkowości, podobnie do unijnych, uwzględniają także pewne uproszczenia w odniesieniu do sprawozdawczości mniejszych jednostek gospodarczych. W 2009 r. został opublikowany standard regulujący zasady sporządzania sprawozdań finansowych przez małe i średnie

jednostki (MSSF dla MSP). Uproszczenia, jakie zostały wskazane dla tych jednostek, odnoszą się w głównej mierze do ograniczeń w stosowaniu określonych modeli wyceny, w mniejszym stopniu dotyczą zakresu ujawnianych informacji sprawozdawczych [Kuzior, 2013, s. 579]. Małe i średnie jednostki mają bowiem obowiązek sporządzania sprawozdania finansowego, obejmującego wszystkie elementy (wymienione powyżej, a wynikające z regulacji MSR1) [MSSF dla MSP § 3.17]. Zakres sprawozdania finansowego pokrywa się zatem z raportem sporządzanym przez duże jednostki [Kuzior, 2013, s. 572]. Niemniej jednak zakres ujawnień obowiązkowych dla małych i średnich podmiotów nie jest tożsamy z zakresem wymaganym od dużych jednostek.

Podsumowanie

Zmiany w sprawozdawczości finansowej jednostek gospodarczych dokonane w ostatnich latach wywołały dyskusje środowiska rachunkowości. Najistotniejsze zmiany i ich konsekwencje dotyczą celu sprawozdawczości finansowej, który zgodnie z MSSF kładzie nacisk na przydatność informacji, a nie – jak dotychczas – na rzetelność danych sprawozdawczych. Polskie regulacje, w ślad za postanowieniami dyrektywy unijnej w sprawie sprawozdawczości finansowej, pozostawiły zasadę wiernego i rzetelnego obrazu jako punkt wyjścia sprawozdawczości finansowej.

Transformacja sprawozdawczości finansowej (polskiej i międzynarodowej) doprowadziła także do pewnych zmian w zakresie rocznego sprawozdania finansowego. Szczegółowość ujawnianych informacji zależy od grupy, do jakiej kwalifikuje się jednostka gospodarcza (małe, średnie, duże podmioty). Zmianą, która wydaje się najbardziej kontrowersyjna jest wprowadzenie kategorii mikrojednostek. Kontrowersje budzi minimalny zakres ujawnień w raporcie rocznym, przy braku uproszczeń w samym prowadzeniu ksiąg rachunkowych.

Literatura

Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2013/34/UE z dnia 26 czerwca 2013 r. w sprawie rocznych sprawozdań finansowych, skonsolidowanych sprawozdań finansowych i powiązanych sprawozdań niektórych rodzajów jednostek, zmieniająca dyrektywę Parlamentu Europejskiego i Rady 2006/43/WE oraz uchylająca dyrektywę Rady 78/660/EWG i 83/349/EWG. Dz.Urz. L 182/19 z 29.6.2013.

- Gmytrasiewicz M. (2009), *Dyskusyjne metody ustalania i prezentacji wartości według Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, nr 53, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa.
- Gos W. (2008), *Wybrane uwagi na temat istoty rachunkowości*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 44.
- Kamela-Sowińska A. (2009), *Czy przewidywanie przyszłości ma przyszłość, czyli co wyznacza wartość akcji*, [w:] H. Buk, A.M. Kostur (red.), *Zintegrowany system pomiaru dokonań w rachunkowości*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej, Katowice.
- Kuzior A. (2013), *Sprawozdanie finansowe MŚP w regulacjach międzynarodowych*, [w:] T. Kiziukiewicz (red.), *Problemy współczesnej rachunkowości*, tom 2, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego” nr 765, Szczecin.
- MSR 1 Prezentacja sprawozdań finansowych, MSSF (2013), Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa.
- MSSF dla Małych i Średnich Przedsiębiorstw (2011), Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa.
- Pfaff J. (2007), *Badanie sprawozdania finansowego istotną przesłanką w kształtowaniu wiarygodności informacji finansowych*, [w:] B. Micherda (red.), *Sprawozdawczość i rewizja finansowa w kształtowaniu wiarygodności informacji ekonomicznej*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego, Kraków.
- Projekt ustawy o zmianie ustawy o rachunkowości oraz niektórych innych ustaw z dnia 30 września 2014 r., <http://legislacja.rcl.gov.pl/projekt/246200>
- Remlein M. (2008), *Inwestycje kapitałowe w polityce rachunkowości grupy kapitałowej*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Poznaniu, Poznań.
- Remlein M. (2015), *Finansyzacja i jej skutki w sprawozdaniu finansowym polskich spółek giełdowych branży paliwowej*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, nr 82(138), Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa.
- Rówińska M. (2013), *Cechy jakościowe sprawozdania finansowego jednostek gospodarczych*, [w:] T. Kiziukiewicz (red.), *Rachunkowość w zarządzaniu jednostkami gospodarczymi*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego”, nr 757, Szczecin.
- Śnieżek E., Wiatr M. (2010), *Wybrane aspekty odwzorowania zasad „true and fair view” w bilansie XXI wieku*, [w:] B. Micherda (red.), *Perspektywy rozwoju rachunkowości, analizy i rewizji finansowej w teorii i praktyce*, tom II, „Studia i Prace Uniwersytetu Ekonomicznego”, nr 14, Kraków.
- Ustawa z dnia 29 września 1994 roku o rachunkowości. T.j. Dz.U. z 2013 r., poz. 330 z późn. zm.
- Walińska E., Bek-Gaik B. (2011), *Sprawozdanie z całkowitych dochodów w praktyce wybranych spółek notowanych na GPW w Warszawie*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, 62(118), SKwP, Warszawa.
- Założenia koncepcyjne MSSF, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 2013.

**DIRECTIONS OF CHANGES OF THE FINANCIAL REPORTING
IN POLISH AND INTERNATIONAL ACCOUNTING LAW**

Summary: The paper presents purpose and scope of the financial statement resulting from the polish and international accounting law. Regulations used directive EP, the polish accounting law and IFRS. Identified financial reporting trends in recent years.

Keywords: financial statement, accounting regulations.