

PROBLEMY HARMONIZACJI RACHUNKOWOŚCI

Studia Ekonomiczne
ZESZYTY NAUKOWE

UNIWERSYTETU EKONOMICZNEGO W KATOWICACH

PROBLEMY HARMONIZACJI RACHUNKOWOŚCI

**Redaktor naukowy
Anna Maria Kostur**



Katowice 2011

Komitet Redakcyjny

Krystyna Lisiecka (przewodnicząca), Anna Lebda-Wyborna (sekretarz),
Halina Henzel, Anna Kostur, Maria Michałowska, Grażyna Musiał,
Irena Pyka, Stanisław Stanek, Stanisław Swadźba, Janusz Wywiół, Teresa Żabińska

Recenzent

Bronisław Micherda

Redaktor

Anna Chrostek

Skład

Marcin Strzelczyk

© Copyright by Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego
w Katowicach 2011

ISBN 978-83-7246-710-2

Wszelkie prawa zastrzeżone. Każda reprodukcja lub adaptacja całości
bądź części niniejszej publikacji, niezależnie od zastosowanej
techniki reprodukcji, wymaga pisemnej zgody Wydawcy

WYDAWNICTWO UNIWERSYTETU EKONOMICZNEGO W KATOWICACH

ul. 1 Maja 50, 40-287 Katowice, tel.: +48 32 257-76-35, faks: +48 32 257-76-43
www.ue.katowice.pl e-mail: wydawnictwo@ue.katowice.pl

SPIS TREŚCI

WSTĘP	9
-------------	---

I. OGÓLNE ZAGADNIENIA HARMONIZACJI

Anna Maria Kostur: CZYNNIKI I ZAKRES HARMONIZACJI RACHUNKOWOŚCI	13
Summary	19

Beata Dratwińska-Kania: UJEDNOLICANIE REGULACJI RACHUNKOWOŚCI W SKALI MIĘDZYNARODOWEJ I JEJ GŁÓWNE PROBLEMY	21
Summary	38

Robert Jurkiewicz: MIĘDZYNARODOWE STANDARDY RACHUNKOWOŚCI I MIĘDZYNARODOWE STANDARDY SPRAWOZDAWCZOŚCI FINANSOWEJ PRZEJAWEM PROCESU STANDARYZACJI W RACHUNKOWOŚCI	39
Summary	50

Władysław Świątek: ROZWÓJ RACHUNKOWOŚCI W ŚWIELE KONWERCENCJI USTAWODAWSTWA MIĘDZYNARODOWEGO	51
Summary	65

Dorota Adamek-Hyska: KIERUNKI HARMONIZACJI RACHUNKOWOŚCI JEDNOSTEK SEKTORA PUBLICZNEGO	66
Summary	84

Aleksandra Ferens: WPŁYW KRAJOWYCH I MIĘDZYNARODOWYCH REGULACJI NA ZAKRES SYSTEMU INFORMACYJNEGO RACHUNKOWOŚCI ŚRODOWISKOWEJ	85
Summary	99

II. UZNAWANIE I POMIAR INFORMACJI SPRAWOZDAWCZYCH

Maria Smejda: TEORETYCZNE ASPEKTY INFORMACYJNEGO SYSTEMU RACHUNKOWOŚCI	103
Summary	118

Tomasz Lis: RÓŻNICE ZAWARTOŚCI INFORMACYJNEJ SPRAWOZDAŃ FINANSOWYCH SPORZĄDZANYCH WEDŁUG MSR/MSSF I US GAAP	120
Summary	138

Iwona Kumor: PROBLEMY WYCENY MAJĄTKU PRZEDSIĘBIORSTWA POSTAWIONEGO W STAN UPADŁOŚCI LIKWIDACYJNEJ	140
Summary	148

Aneta Wszelaki: DYLEMATY UJMOWANIA AKTYWÓW BIOLOGICZNYCH NA GRUNCIE PRAWA BILANSOWEGO I MIĘDZYNARODOWYCH STANDARDÓW RACHUNKOWOŚCI	149
Summary	159

Izabela Emerling: POMIAR I ZASADY UZNAWANIA WYNIKU FINANSOWEGO W ŚWIECIE REGULACJI MIĘDZYNARODOWYCH	160
Summary	176

Marzena Strojek-Filus: WYNIK FINANSOWY GRUPY KAPITAŁOWEJ W SKONSOLIDOWANYM SPRAWOZDANIU FINANSOWYM	177
Summary	190

Katarzyna Segeth-Boniecka: PROBLEM WYODRĘBNIENIA KOSZTÓW STAŁYCH I ZMIENNYCH PRODUKCJI W KOPALNIACH WĘGLA KAMIENNEGO	191
Summary	204

III. REWIZJA FINANSOWA I AUDYT WEWNĘTRZNY W ASPEKCIE HARMONIZACJI

Józef Pfaff: KIERUNKI HARMONIZACJI REWIZJI FINANSOWEJ W UNII EUROPEJSKIEJ	207
Summary	219

Marcin Tątoj: HARMONIZACJA PODEJŚCIA DO ZAGADNIEŃ AUDYTU I KONTROLI WEWNĘTRZNEJ JEDNOSTEK SEKTORA FINANSÓW PUBLICZNYCH W REGULACJACH KRAJOWYCH I MIĘDZYNARODOWYCH	220
Summary	235

WSTĘP

Nadrzędnym celem prac dotyczących harmonizacji rachunkowości jest doprowadzenie do stosowania we wszystkich krajach świata standardów sprawozdawczości finansowej. Globalizacja gospodarki, istnienie wzajemnych zależności między państwami zasadniczo wpływają na potrzeby inwestorów związane z pozyskiwaniem porównywalnych sprawozdań finansowych służących podejmowaniu decyzji inwestycyjnych. Duży wkład w opracowanie i rozpowszechnianie jednolitych rozwiązań sprawozdawczych mają Unia Europejska, Międzynarodowa Komisja Standardów Rachunkowości (IASC), aktualnie Międzynarodowa Rada Standardów Rachunkowości (IASB), podmioty wielu państw ustanawiające standardy oraz rządy państw przyjmujących je do stosowania. Zmiana Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej na globalne standardy sprawozdawczości finansowej wymaga wielu prac dostosowawczych o charakterze organizacyjnym i metodologicznym. Należy zapewnić także spójność wdrażania, stosowania i nadzorowania. Problemy harmonizacji mają zatem szeroki zakres. W opracowaniu poddano analizie i ocenie ogólne zagadnienia dotyczące prac organizacyjnych i wdrożeniowych. Przedstawiono kierunki harmonizacji w ujęciu podmiotowym i przedmiotowym. Wyeksponowano też teoretyczne aspekty systemu informacyjnego rachunkowości i trudności dotyczące uznania, pomiaru i ujęcia poszczególnych elementów majątku i strumienia działalności. Jako odrębne zagadnienie przedstawiono rewizję finansową i audyt wewnętrzny w aspekcie harmonizacji.

I. OGÓLNE ZAGADNIENIA HARMONIZACJI

Anna Maria Kostur

CZYNNIKI I ZAKRES HARMONIZACJI RACHUNKOWOŚCI

Wprowadzenie

We współczesnej gospodarce światowej występują procesy globalizacji, internacjonalizacji i integracji. Powodują one zmiany w pozyskiwaniu zasobów, ponadgraniczny transfer usług biznesowych oraz internacjonalizację sfery badań naukowych. Charakterystyczna jest międzynarodowa współpraca finansowa, konsolidacja giełd papierów wartościowych. Wzrasta też znaczenie inwestycji zagranicznych i rola współczesnych przedsiębiorstw międzynarodowych jako kreatorów międzynarodowych struktur organizacyjnych wykorzystujących różne formy współpracy gospodarczej. Prowadzi to do szeroko rozumianych zmian gospodarczych i kulturowych. W badaniach mikroekonomicznych pojawiają się teorie neoczynnikowe, teorie migracji czynników produkcji i teorie lokalizacji¹. Ocenę zasobów powinno się dokonywać z punktu widzenia rynku globalnego², co wymaga odpowiednich przekrojów informacji. Do tej pory stosunkowo dobrze rozwinęły się metody pozyskiwania kapitału, ale nie w pełni opanowane są badania i praktyki dotyczące takich czynników jak: środowisko, informacja, wiedza i kapitał ludzki. Sposób pozyskiwania tych czynników produkcji zależy od możliwości poszczególnych nabywców, a one z kolei decydują o tempie wzrostu gospodarczego krajów i mogą być przyczyną hamowania globalizacji rynków czynników produkcji oraz pogłębiających się dysproporcji ekonomicznych i społecznych³. Wszystkie procesy i obsługujące je instytucje wymagają

¹ L. Gabryś: *Globalne pozyskiwanie zasobów jako czynnik internacjonalizacji i procesu gospodarrowania*. W: *Procesy globalizacji, internacjonalizacji i integracji w warunkach współczesnej gospodarki światowej – wybrane problemy*. T. 1. Red. T. Sporek. Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej, Katowice 2009, s. 13-21.

² W. Szymański: *Interesy i sprzeczności globalizacji*. Difin, Warszawa 2004, s. 32.

³ A. Łukasiewicz: *Nauka, innowacje, technologia*. W: *Wiek wielkich przemian*. Red. M. Dobraczyński, A. Jasińska. Wydawnictwo Adam Marszałek, Toruń 2001, s. 71-77.

świadomego, racjonalnego podejmowania decyzji, opartego na wiarygodnych informacjach.

Systemy informacyjne, do których należy rachunkowość, muszą zapewnić odpowiednią identyfikację i pomiar dokonań podejmowanych przez nowoczesne przedsiębiorstwa w nowych, zmieniających się warunkach gospodarowania, związanych z przechodzeniem od rynku krajowego, lokalnego do rynku globalnego, regionalnego. Z jednej strony powstają nowe obszary działania, które wymagają badań i analiz, z drugiej wymuszają one tworzenie jednolitego opisu informacyjnego o zasięgu globalnym, zrozumiałym dla wszystkich interesariuszy pochodzących z różnych obszarów gospodarczych i kulturowych. Odpowiedzią badań naukowych musi być dążenie do ponadnarodowego rozpoznania tych zjawisk i ich interpretacji. W konsekwencji spowoduje to wprowadzenie do narodowych systemów rachunkowości takich modeli, które będą użyteczne w sferze ponadnarodowej.

1. Determinanty zmian w rachunkowości

Rachunkowość została ukształtowana w warunkach historycznego rozwoju struktur gospodarczych oraz społecznych i znalazła szerokie zastosowanie ze względu na jej praktyczne wykorzystanie. Stała się w znacznej mierze dobrem publicznym, dostępnym dla wszystkich zainteresowanych stron, o czym świadczą publikowane standardy rachunkowości. Jej znaczenie jest duże, ponieważ wpływa na efektywność rynków, stabilność sfery finansowej i ekonomicznej nie tylko społeczności lokalnych, ale także w wymiarze globalnym. Szczególne cechy rachunkowości są kształtowane przez systemy prawne, polityczne, poziom rozwoju gospodarczego, formy własności, źródła finansowania, rynki kapitałowe, modele edukacyjne i stopień profesjonalizacji środowiska rachunkowości.

Rachunkowość, która zmierza w kierunku globalnego ukształtowania, wyrosła na specyfice kulturowej poszczególnych organizmów państwowych, które charakteryzują się zróżnicowanym podejściem do takich aspektów funkcjonowania społeczeństw jak: rola władzy, preferowanie kolektywizmu lub indywidualizmu w działalności, tendencja do unikania ryzyka, uwzględnianie w działaniu przesłanek racjonalnych bądź emocjonalnych⁴. Każdy z wymienionych aspektów tworzy normy dla funkcjonowania rachunkowości i kształtuje wymagania odnośnie do profesjonalizacji księgowych, elastyczności regulacji rachunkowo-

⁴ G. Hofstede, G.J. Hofstede: *Kultury i organizacje. Zaprogramowanie umysłu*. PWE, Warszawa 2007, s. 36.

ści i przejrzystości informacji⁵. Wynika z tego, że w miarę postępującej globalizacji współczesnej gospodarki i związanej z nią konieczności ewolucji rachunkowości należałoby zharmonizować podejście do systemów informacyjnych, uwzględniając uwarunkowania historyczne i kulturowe oraz aktualne potrzeby odbiorców informacji. Potrzeby te muszą być sformułowane na tle dogłębnego poznania czynników, warunków i cech współczesnych, makro- i mikroekonomicznych systemów gospodarczych.

Rozwój informatyki zrewolucjonizował możliwości systemów informacyjnych. Do systemów zarządzania wprowadzono modele matematyczne inżynierii finansowej. Podejście historyczne jest coraz częściej powiązane z perspektywnym ujęciem informacji. Proponuje się rozwinięte, wielowarstwowe modele tworzenia i prezentacji informacji (XBRL – *eXtensible Business Reporting Language*, SAPR3, sieci LAN i WAN, systemy eksperckie itp.). Coraz częściej metody i narzędzia tradycyjnie zaliczane do rachunkowości zarządczej są wykorzystywane w rachunkowości finansowej i raportach finansowych, co stawia pod znakiem zapytania dalsze wyróżnianie dwu klas rachunkowości w opracowaniach teoretycznych i programach edukacyjnych, ponieważ w praktyce, w związku z wykorzystaniem systemów informatycznych, często te dwa obszary są w różnym zakresie ze sobą połączone.

Należy przyjąć, że ewolucja systemów informacyjnych rachunkowości wymaga szerokich badań teoretycznych i aplikacyjnych, których efekty powinny być wykorzystane zarówno w skali lokalnej, jak i globalnej. Prawidłowe podejście do tych badań musi opierać się na obserwacji i analizie zjawisk, umiejętnym opisie stanów wyjściowych, doborze metod tworzenia odpowiedniej dokumentacji, wyciągania wniosków, ich weryfikacji i komunikowaniu potencjalnym odbiorcom⁶. Dla badań tych należy stworzyć sprzyjające warunki społeczne i finansowe. Wyniki badań powinny być popularyzowane w ramach programów edukacyjnych. Szczególną rolę odgrywają w tym zakresie międzynarodowe instytucje zajmujące się standaryzacją rachunkowości, chociaż amerykańskie systemy rachunkowości i ich standardy mają pierwszoplanowe znaczenie dla harmonizacji rachunkowości. Sprzyjającym czynnikiem harmonizacji jest działalność międzynarodowych firm konsultingowych oraz szeroko rozwinięty benchmarking.

Można zatem wyróżnić grupy czynników oddziałujących na proces harmonizacji rachunkowości. Są to czynniki społeczne, ekonomiczne, instytucjonalne i edukacyjne. Dotyczą one warunków, które są usytuowane poza rachunkowo-

⁵ *Rachunkowość międzynarodowa*. Red. K. Winiarska. ODDK, Gdańsk 2009, s. 32 i n.

⁶ T.R. Weirich, T.C. Person, N.T. Churyk: *Accounting and Auditing Research*. John Wiley and Sons, New York 2010, s. 1-15.

ścią oraz w jej systemie. Czynniki te oddziałują w różnych kierunkach, wzmacniają tendencje i możliwości harmonizacji bądź je osłabiają i są rozbieżne z tendencjami pozytywnie wpływającymi na możliwości upodobnienia różnych systemów rachunkowości.

2. Sfery harmonizacji rachunkowości

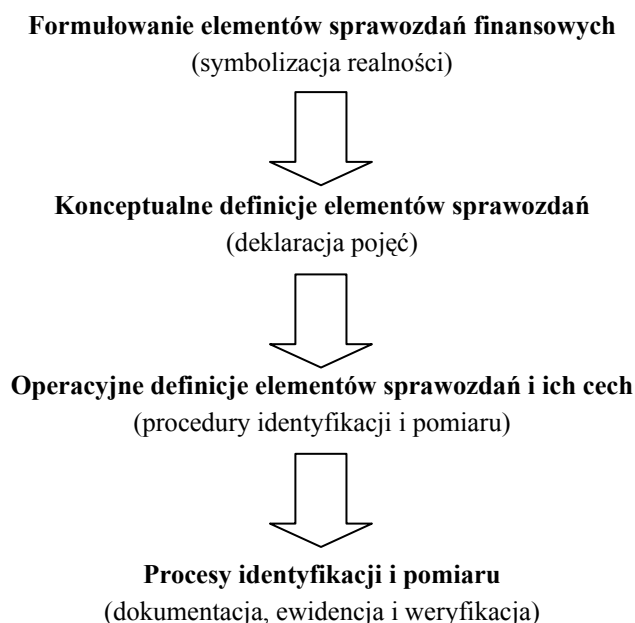
Zakres harmonizacji rachunkowości wynika z jej istoty oraz cech podmiotów, które są przez nią opisywane. Rachunkowość jest różnie definiowana. Podkreśla się zawsze jej zasadnicze cele, przyjmując, że jest to podmiotowy, elastyczny retro- i prospektywny system informacyjno-kontrolny, zdeterminowany metodą bilansową, umożliwiający tworzenie obrazu powstawania, podziału i przepływu wartości. Pomiar i ocena szeroko rozumianych efektów działalności i sposobów jej prowadzenia decydują o zakresie i obiektach podlegających temu systemowi⁷. Charakteryzują ją wzajemnie powiązane ze sobą zasady, reguły i procedury opisujące działalność i majątek jednostek. Rachunkowość kreuje więc obraz przedsiębiorstwa na użytek wewnętrzny podmiotu i jego otoczenia.

Przedsiębiorstwo stanowi skomplikowany układ czynników rzeczowych (materialnych i niematerialnych), finansowych, organizacyjnych oraz ludzi. Rachunkowość musi dokonać wyboru, zdefiniowania i pomiaru obiektów niezbędnych do opisu jednostki i sterowania nią. Muszą one być formułowane w różnych zakresach, na różnych poziomach szczegółowości, mogą mieć charakter prospektywny i opisu post factum. Istotne jest także określenie sposobu ujęcia, przetworzenia i prezentacji informacji. Przedsiębiorstwo działa w otoczeniu, z niego czerpie zasoby i ma wobec niego szeroko rozumiane zobowiązania. Rachunkowość i sprawozdawczość muszą dysponować odpowiednimi zasadami, metodami i procedurami tworzenia obrazu tak skomplikowanej jednostki.

Opierając się na naukach społecznych, przyjmuje się, że rachunkowość, w tym sprawozdawczość finansowa, stanowi symboliczne odzwierciedlenie rzeczywistości. Obejmuje ona formułowanie pojęć, ich precyzowanie, proceduryzację oraz pomiar⁸. Hierarchię elementów sprawozdawczości finansowej można zatem syntetycznie ująć za pomocą schematu przedstawionego na rysunku 1.

⁷ Por. A. Kostur: *Koncepcja i analiza modelu sprawozdawczego rachunkowości*. Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej, Katowice 2001, s. 15-22.

⁸ W.A. Nowak: *Teoria sprawozdawczości finansowej*. Wolters Kluwer, Warszawa 2010, s. 131 i n.



Rys. 1. Hierarchia elementów sprawozdawczości finansowej

Wykorzystując ogólne podejście do rachunkowości i sprawozdawczości finansowej, można sformułować istotę i elementy modelu sprawozdawczego rachunkowości. Można też opisać i scharakteryzować jego elementy. Są to mianowicie: założenia i koncepcje fundamentalne, modele majątku i procesów powiązane z metodą podmiotową i bilansową. Te syntetyczne ujęcia porządkują sposób widzenia oraz opisu jednostki gospodarczej i stanowią podstawę do formułowania różnych wariantów pomiaru i prezentacji elementów. Są one też tłem do tworzenia procedur i technik rachunków cząstkowych, pogłębiających ogólny sposób ich ujęcia w ramach sprawozdań finansowych.

Z powyższych wywodów wynika wniosek świadczący o złożoności systemu rachunkowości. Powstaje w związku z tym pytanie, na którym poziomie i w odniesieniu do których elementów harmonizować rachunkowość i doprowadzać do konwergencji cech oraz sposobów opisu w rachunkowości. Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej przyjęły tok harmonizacji obejmujący kolejno: założenia koncepcyjne, standardy dotyczące poszczególnych, uznanych jako istotne obiektów i procesów oraz interpretacje⁹. Duże znaczenie dla poprawnego ujęcia sprawozdań ma też harmonizacja rewizji finansowej i audytu.

⁹ *Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej (MSSF)*. IASB. Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 2007.

Aspekt merytoryczny rachunkowości jest równie ważny jak aspekt behawioralny, stąd powstaje pytanie, czy kształt i relacje między poszczególnymi sprawozdaniami powinny być objęte harmonizacją. Chodzi tutaj o prezentację informacji. Ma ona duże znaczenie, gdyż jest podstawą tworzenia planów kont będących odwzorowaniem systemowego charakteru rachunkowości oraz stanowi sposób komunikowania informacji o rzeczywistości gospodarczej¹⁰. Proponowana nowa formuła sprawozdania z sytuacji finansowej (IASB/FASB) przyjmuje układ funkcjonalny uwzględniający rodzaje działalności, w którym można znaleźć informacje dotyczące źródeł finansowania konkretnych grup aktywów. Na podstawie tej nowej propozycji i tradycyjnego układu sprawozdania można budować różne warianty ujęcia majątku jednostek, co stanowi podstawę dyskusji odnoszących się także do harmonizacji¹¹.

Kolejne elementy tak pojmowanego systemu rachunkowości powinny być analizowane, wariantowane i poddane wyborowi pod kątem największej przydatności do opisu realności. Działalność podmiotów i jej skutki zależą nie tylko od ilości, jakości i relacji posiadanych zasobów, ale także od czynników zewnętrznych, które należałoby scharakteryzować pod kątem użyteczności dla podmiotu. W odniesieniu do tych elementów dorobki teorii, praktyki, a także harmonizacji są stosunkowo skromne.

Podmiot ekonomiczny funkcjonuje w zbiorze elementów ekonomicznych innych podmiotów, społecznych i w środowisku przyrodniczym. Zakres badań, zastosowań, a następnie harmonizacji powinien obejmować otoczenie jednostki, aby informacja rachunkowości była kompletna i kompleksowa. Należy tu wykorzystać dorobek teorii organizacji i zarządzania, rachunkowości zarządczej, w szczególności rachunku kosztów¹².

Zakres opisu rachunkowości obejmuje zasoby osobowe, nieosobowe, w tym informacyjne, struktury organizacyjne, rodzaje działalności i relacje z szeroko rozumianym otoczeniem. Obiekty harmonizacji są wielowymiarowe i wieloprzekrojowe.

Wraz z rozwojem i zmianami funkcjonowania gospodarki są tworzone także różne odmiany podmiotów posiadających specyficzne cechy organizacyjno-własnościowe. Zakres i przedmiot ich działalności są dostosowane do struktury gospodarczej, finansowej i społecznej więc wymagają odpowiednich metod i procedur rachunkowości, które mogą być formułowane w założeniach kon-

¹⁰ A. Karmańska: *Wielowymiarowość polityki rachunkowości i etyki z nią związanej*. „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2010, nr 56.

¹¹ E. Walińska: *Bilans – propozycje nowej formuły sprawozdawczej*. „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2010, nr 56.

¹² I. Sobańska: *Aspekty rozwoju rachunku kosztów w praktyce*. „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2010, nr 56.

cepcyjnych, standardach bądź normach prawa. Na tej podstawie zostaną określone dla nich odpowiednie przekroje informacji w dostosowanych do potrzeb regulacjach.

Z kolei podejście do regulacji rachunkowości może być, skrajnie ujmując, oparte na obowiązujących normach prawnych (model kontynentalny) lub na przyjętych założeniach koncepcyjnych i standardach (model angloamerykański). Drugi sposób traktowania regulacji w szerszym zakresie nawiązuje do dorobku teorii, jest bardziej elastyczny i umożliwia dostosowanie do specyfiki procesów, ale wymaga też odpowiedniego poziomu wykształcenia i doświadczenia praktyków rachunkowości.

Podsumowanie

Rachunkowość jest powiązana z działalnością gospodarczą w ujęciu makro- i mikroekonomicznym. Występujące zmiany w tym obszarze wymuszają zmiany w rachunkowości. Ze względu na zmiany i postęp globalizacji gospodarowania także informacje rachunkowości powinny być użyteczne i dostępne w skali globalnej. Harmonizacja rachunkowości jest konsekwencją czynników zewnętrznych i wewnętrznych. Ze względu na dynamiczny charakter obiektów podlegających procesowi identyfikacji, pomiaru i komunikowania także harmonizacja jest procesem ciągłym. Różnorodność obiektów poddanych harmonizacji powoduje wielokierunkowe badania i różne ujęcia poszczególnych aspektów funkcjonowania podmiotów gospodarczych. Procesy harmonizacji wytyczają globalne kierunki badań naukowych, zależą od ich wyników i umiejętnego wykorzystania przez odpowiednie działania edukacyjne, aplikacyjne i regulacyjne.

DOMAINS AND FACTORS OF HARMONIZATION

Summary

In the past accounting, auditing and financial reporting standards were oriented primarily to national markets. Today these standards need to be promulgated for global transactions. Capital market based national systems are better suited to global use than

are the systems of countries which use other arrangements such as the bank system or the combine system or the like.

A system of comparable, uniform and high-quality financial reporting is fundamental to efficient allocation of capital resources.

There are many factors of harmonization and international convergence.

Beata Dratwińska-Kania

UJEDNOLICANIE REGULACJI RACHUNKOWOŚCI W SKALI MIĘDZYNARODOWEJ I JEJ GŁÓWNE PROBLEMY

Wprowadzenie

Jednolitość informacji pochodzących ze sprawozdań finansowych przedsiębiorstw z różnych krajów stała się istotna od lat 50. ubiegłego wieku, wraz z rozpoczęciem procesu globalizacji i transferu kapitału inwestorów z całego świata. Dopiero wtedy powstała znacząca potrzeba i oczekiwanie inwestorów, aby regulacje prawne w różnych krajach, bez względu na zróżnicowanie kulturowe, prawne, przepisy krajowe i trudności wewnętrzne, były w całości i jednako stosowane. Dopiero wtedy zauważono, że regulacje prawne rachunkowości z różnych krajów powinny mieć taką samą treść, moc prawną i wywoływać te same skutki prawne. Idąc dalej, warunek jednolitości powinien sprawiać, że te same regulacje prawne nie są różnie interpretowane i stosowane, zaś ta sama sytuacja ekonomiczno-prawna przedsiębiorstwa nie jest różnie regulowana i różnie traktowana przez organy administracyjne i sądowe poszczególnych krajów.

W efekcie tych dążeń ujednolicanie regulacji prawnych rachunkowości przybrało następujące formy:

- harmonizacji regulacji rachunkowości,
- standaryzacji regulacji rachunkowości,
- unifikacji regulacji rachunkowości.

Harmonizacja jako jedna z form ujednolicania regulacji rachunkowości jest rozumiana jako proces redukowania istniejących różnic systemów rachunkowości różnych krajów, mający na celu zbliżenie tych systemów i zwiększenie porównywalności informacji sprawozdawczych. Proces ten uzewnętrznia się poprzez zmniejszenie ilości stosowanych praktyk wskutek wyznaczenia granic różnorodności i określenie zestawu praktyk, w ramach którego podmioty mogą dokonywać wyboru. Harmonizacji rachunkowości podjęły się Międzynarodowa Rada Standardów Rachunkowości i Rada Standardów Rachunkowości Finansowej.

Standaryzacja rachunkowości oznacza stosowanie dokładnie takich samych reguł praktycznych. Następuje to wtedy, gdy podmiotom z różnych krajów zostanie narzucone stosowanie jednolitych praktyk rachunkowości i jednolitych norm rozwiązywania jej problemów. Takie praktyki narzuciły m.in. Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej.

Unifikacja regulacji rachunkowości jest związana z eliminowaniem różnorodnych rozwiązań, czyli z odrzuceniem możliwości występowania odmiennych regulacji prawnych rachunkowości w poszczególnych krajach. Z chwilą wejścia w życie nowych regulacji o szerszym zasięgu niezgodne z nią regulacje lokalne tracą moc prawną.

Celem ujednolicania regulacji rachunkowości w skali międzynarodowej jest:

- a) redukcja sposobów prezentacji sprawozdawczej działalności przedsiębiorstw działających na różnych rynkach – przykładowo, przedsiębiorstwo posiadające spółki zależne w innych państwach albo notowane na zagranicznych giełdach, np. giełdzie nowojorskiej, było zmuszone sporządzać swoje sprawozdanie finansowe na różne sposoby, dostosowane do zindywidualizowanych wymogów regulacyjnych; skutkiem takich różnych wersji sprawozdania finansowego było:
 - nieuzasadniona kosztochłonność i czasochłonność opracowania danych,
 - czasochłonność odczytywania różnych informacji,
 - obniżenie zaufania inwestorów do ujawnionych informacji w sprawozdaniu finansowym,
- b) zwiększenie porównywalności sprawozdań finansowych przedsiębiorstw z różnych państw.

Opracowanie ma na celu podsumowanie prac związanych z ujednolicaniem regulacji rachunkowości oraz ich oceną, a także identyfikację podstawowych problemów, które stają lub mogą stać na drodze jednolitym regulacjom rachunkowości na całym świecie.

1. Ramy instytucjonalne projektu międzynarodowego ujednolicania regulacji rachunkowości

Przy opracowywaniu ujednoliconych regulacji rachunkowości działa sztab ludzi zaangażowanych w różnych międzynarodowych organizacjach księgowych, z których najistotniejsze to:

- Międzynarodowa Rada Standardów Rachunkowości (ang. The International Accounting Standards Board, IASB), efektem prac której są Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej i która zrzesza ponad 100 organizacji zawodowych;
- Rada Standardów Rachunkowości Finansowej (ang. The Financial Accounting Standards Board, FASB), która działa w Stanach Zjednoczonych, wydając Ogólnie Akceptowane Zasady Rachunkowości (ang. Generally Accepted Accounting Principles, US GAAP);
- Międzynarodowa Federacja Księgowych (ang. The International Federation of Accountants, IFAC), której celem jest rozwój i wzmocnienie zawodu księgowego na świecie, a także popieranie procesu harmonizacji rachunkowości poprzez m.in. wydawanie międzynarodowych dyrektyw rewizji finansowej;
- Międzynarodowy Komitet Praktyk Auditingu (ang. The International Auditing Practices Committee, IAPC), który działa w ramach IFAC i dąży do ujednolicenia praktyk rewizji finansowej w drodze wydawanych wytycznych;
- Grupa G4 (ang. The Group of Four), czyli zawodowa organizacja księgowych z USA, Kanady, Wielkiej Brytanii i Australii, a także Nowej Zelandii (G4+1), dążąca do wywierania wpływu na proces tworzenia międzynarodowych standardów;
- Europejskie Stowarzyszenie Rachunkowości (ang. The European Accounting Association, EAA), które upowszechnia wiedzę o rachunkowości wśród członków z całego świata przez organizowanie kongresów i wydawanie akademickiego pisma;
- Międzynarodowe Stowarzyszenie Edukacji i Badań Rachunkowości (ang. The International Association for Accounting Education and Research, IAAER), które upowszechnia wiedzę o rachunkowości, zwłaszcza sprawozdawczości finansowej, wśród członków społeczności akademickiej;
- Komitet Regulacyjny Rachunkowości (ang. The Accounting Regulatory Committee, ARC), działający przy Unii Europejskiej, którego celem jest harmonizacja przepisów i standardów rachunkowości w krajach członkowskich;

-
- Europejska Grupa Rewizji Sprawozdań Finansowych (ang. European Financial Reporting Advisory Group, EFRAG), czyli niezależna instytucja prywatna, udzielająca opinii w procesie zatwierdzania Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowych;
 - Międzyrządowa Grupa Robocza Ekspertów ds. Międzynarodowych Standardów Rachunkowości i Sprawozdawczości (ang. The Intergovernmental Working Group of Experts on International Standard of Accounting and Reporting, ISAR), kontrolowana przez Konferencję ds. Handlu i Rozwoju ONZ (ang. The United Nations Conference on Trade and Development, UNCTAD), której celem jest wspieranie tworzenia krajowych i regionalnych standardów rachunkowości, zwłaszcza w krajach rozwijających się; publikuje raporty z corocznych sesji „Problemy międzynarodowej rachunkowości i sprawozdawczości finansowej”, wytyczne dla małych i średnich przedsiębiorstw, biuletyny „ISAR Update”;
 - Grupa Robocza Ekspertów Rachunkowości (ang. The Working Group of the Accountancy), działająca w ramach Organisation for Economic Cooperation and Development (OECD); przedstawia raporty m.in. w sprawie zasad rachunkowości w różnych krajach i porównywalności sprawozdań finansowych;
 - Komisja Europejska (ang. European Commission), czyli organ wykonawczy Unii Europejskiej, który wydaje dyrektywy, na podstawie których państwa członkowskie Unii wprowadzają własne regulacje m.in. z rachunkowości;
 - Roboczy Zespół Pojawiających się Zagadnień (ang. The Emerging Issues Task Force, EITF), który powstał z rekomendacji FASB; ma za zadanie asystować FASB w ulepszaniu sprawozdań finansowych, dyskusjach i wydawanych decyzjach w ramach istniejącej autorytatywnej literatury;
 - Amerykański Instytut Certyfikujący Publiczną Rachunkowość (ang. The American Institute of Certified Public Accountants, AICPA), który certyfikuje rachunkowość sektora publicznego w Stanach Zjednoczonych i rozwija standardy auditingu;
 - Rada Standardów Auditingu (ang. The Auditing Standards Board, ASB), która wydaje w Stanach Zjednoczonych standardy auditingu (ang. The Statement on Auditing Standards, SAS), atestacje auditingu, sprawozdania z kontroli jakości i porady o certyfikowaniu rachunkowości sektora publicznego dla niepublicznych audytorów;
 - Komitet Standardów Rachunkowości Finansowej (ang. The Financial Accounting Standards Committee, AAA FASC), który udziela komentarzy do zagadnień związanych z raportowaniem finansowym;

- Komisja ds. Interpretacji Międzynarodowej Sprawozdawczości Finansowej (ang. The International Financial Reporting Interpretations Committee, IFRIC), którą powołano w celu udzielania pomocy Radzie Międzynarodowych Standardów Rachunkowości w kreowaniu i doskonaleniu Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej, zwłaszcza w obszarach, w których mogłyby powstać sprzeczne interpretacje; uaktualnienia IFRIC są opublikowane jako elementy IASB.

Do ulepszania i wzmacniania dobrych praktyk rachunkowości przyczynia się też Komisja Papierów Wartościowych i Giełd (ang. The Securities and Exchange Commission, SEC), która jako niezależna agencja Stanów Zjednoczonych stawia wymagania m.in. co do sprawozdawczości finansowej przedsiębiorstw, których papiery wartościowe są wprowadzane do publicznego obrotu papierami wartościowymi na giełdzie nowojorskiej.

2. Hierarchia Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej

Można ogólnie założyć, że istnieją dwa odrębne systemy regulacji rachunkowości w skali międzynarodowej. Są to standardy rachunkowości reprezentowane przez regulacje rachunkowości głównie w Stanach Zjednoczonych wydane jako Ogólnie Akceptowane Zasady Rachunkowości oraz regulacje rachunkowości w Unii Europejskiej, na których bazują Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej (ang. International Financial Reporting Standards, IFRS).

Ujednolicanie regulacji rachunkowości o zasięgu europejskim miało swój początek w 1957 r. poprzez wydanie dyrektyw przez Europejską Wspólnotę Gospodarczą (od 1993 r. – Unia Europejska, przekształcenie zgodnie z Traktatem z Maastricht). Dyrektywy Unii Europejskiej stanowią część europejskiego prawa spółek, ale nie stanowią obowiązku dla krajów członkowskich. Zawierają m.in. ogólne zasady sporządzania sprawozdań finansowych i, jako ogólne wzorce, wiele rozwiązań uwzględniających odmienne w różnych krajach otoczenie prawne. Ich konstrukcja pozwala na to, aby poszczególne kraje mogły zachować specyficzne rozwiązania wynikające z ich regulacji prawnych. Główne dyrektywy Unii Europejskiej dotyczące rachunkowości przedsiębiorstw to:

- Dyrektywa Czwarta z 25.07.1978 r. o rocznych sprawozdaniach i zasadach rachunkowości pojedynczej jednostki gospodarczej; zawiera m.in.

zasady wyceny aktywów i pasywów, sposób ustalania wyniku finansowego oraz sformalizowane wzory sprawozdań finansowych jednostek gospodarczych,

- Dyrektywa Siódma z 13.07.1983 r. o skonsolidowanych sprawozdaniach finansowych, ich publikacji i weryfikacji,
- Dyrektywa Ósma z 10.04.1984 r., określająca uprawnienia i kwalifikacje biegłych rewidentów.

Istnieje pewna hierarchia IFRS związana ze stosowaniem polityki rachunkowości dla każdej transakcji. Kiedy mamy do czynienia ze szczególnym rodzajem transakcji, polityka rachunkowości jest determinowana przez stosowanie standardów lub interpretacji z uwzględnieniem porad implementacyjnych. W przypadku braku standardu lub interpretacji, która szczególnie odnosi się do danej transakcji, kierownictwo zastosuje politykę rachunkowości doprowadzającą do informacji, która jest:

- związana z ekonomicznymi potrzebami podejmowania decyzji przez użytkowników,
- wiarygodna, tzn. sprawozdanie finansowe spełnia następujące cechy jakościowe:
 - reprezentuje wiernie i bezstronnie pozycję finansową, wyniki finansowe i przepływy pieniężne przedsiębiorstwa,
 - odzwierciedla ekonomiczną naturę transakcji,
- neutralna (tzn. wolna od kosztów),
- ostrożna,
- kompletna we wszystkich materialnych szacunkach¹.

Można więc stwierdzić, że IFRS są oparte na ogólnych zasadach, zwanych nadrzędnymi zasadami rachunkowości, którym są podporządkowane szczegółowe regulacje, a w miarę braku szczegółowych regulacji muszą być zachowane nadrzędne zasady rachunkowości.

Rosnąca także w Stanach Zjednoczonych akceptacja IFRS jako podstawy dla sprawozdawania finansowego oznacza zasadniczą zmianę dla profesji księgowości. Zgodnie z danymi ze strony internetowej AICPA, od listopada 2008 r. prawie 100 krajów nakazuje lub pozwala na użycie IFRS do przygotowania sprawozdań przez spółki publiczne. Więcej niż 12 tys. spółek w tych 100 krajach adaptuje IFRS już teraz. Australia, Nowa Zelandia i Izrael zasadniczo zaadaptowali IFRS jako ich narodowe standardy. Kanada, która poprzednio zaplanowała

¹ *Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej*. Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 2004; R.V. Subramani: *Accounting for Investments*. Vol. 1: *Equities, futures and options*. John Wiley and Sons, Singapore 2009, s. 7.

zbieżność z US GAAP, planuje nakazać w 2011 r. IFRS dla przedsiębiorstw publicznych. Rada Standardów Rachunkowości w Japonii (ASBJ) i Międzynarodowa Rada Standardów Rachunkowości planują zbieżność tych regulacji do 2011 r.².

Regulacje rachunkowości w Polsce różnią się w wielu obszarach od Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej, dlatego informacja sprawozdawcza podmiotów, które są zobligowane sprawozdawać według standardów międzynarodowych, może różnić się od sprawozdawczości przedsiębiorstw opierających się tylko na regulacjach krajowych. Należy jednak zauważyć, że w kwestiach nieuregulowanych przepisami Ustawy o rachunkowości jednostka może stosować krajowe standardy rachunkowości, a w razie ich braku – Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej, przy czym Ustawa o rachunkowości wskazuje tylko na możliwość ich stosowania. Regulacje międzynarodowe poza wskazanymi wyjątkami stanowią więc jedynie wykładnię dla wszystkich wątpliwości czy niejasności interpretacyjnych lub stanowią wzorzec postępowania w przypadku braku regulacji krajowych.

3. Regulacje Ogólnie Akceptowanych Zasad Rachunkowości

Stany Zjednoczone ogólnie zaakceptowały, że regulacje Ogólnie Akceptowanych Zasad Rachunkowości są oparte na regułach (przepisach). Między innymi z tego powodu literatura US GAAP jest bardziej obszerna niż literatura IFRS.

System regulacji rachunkowości w Stanach Zjednoczonych, opierając się na regułach oraz na metodzie rachunkowości bazującej na aktywach i zobowiązaniach, przyciągnął krytykę. IFRS, ponieważ jest oparty na zasadach ogólnych i tworzą go jasne zasady pomiaru wyniku finansowego, oparte na przychodach i kosztach, nakazuje natomiast wyższy poziom profesjonalnego orzeczenia. Regulacje US GAAP przedstawia tabela 1.

² R.V. Subramani: *Accounting for Investments*, op. cit., s. 7-8.

Tabela 1

Hierarchia regulacji US GAAP

Lp.	Regulacje US GAAP
Poziom A	
1.	Standardy i interpretacje FASB
2.	Zagadnienia wprowadzające FAS 133
3.	Pozycje pracowników FASB
4.	Biuletyny Badań Rachunkowości AICIPA
5.	Opinie Rady Standardów Rachunkowości, które nie zostały zastąpione przez działania FASB
Poziom B	
1.	Formalne Biuletyny FASB, które zostały wyjaśnione
2.	Audyt Przemysłu AICIPA, wskazówki rachunkowości i sprawozdanie z pozycji
Poziom C	
1.	Standardy Rachunkowości AICIPA, Biuletyny Praktyki Komitetu
2.	Obszary konsensusu w ramach EITF, powołanego przez FASB
3.	Tematy dyskutowane w aneksie D EITF
Poziom D	
1.	Wskazówki wprowadzające FASB
2.	Audyt Przemysłu AICIPA, wskazówki rachunkowości i sprawozdanie z pozycji niewyjaśnione przez FASB
3.	Praktyki, które są szeroko rozpoznane i ogólnie powszechne

Źródło: R. V. Subramani: *Accounting for Investments*. Vol. 1: *Equities, futures and options*. John Wiley and Sons, Singapore 2009, s. 6.

4. Prace przy ujednolicaniu standardów rachunkowości w skali międzynarodowej

Na spotkaniu we wrześniu 2002 r. International Accounting Standards Board oraz Financial Accounting Standards Board uzgodniły, że razem będą działać w kierunku opracowania w pełni zgodnych i wysokiej jakości standardów sprawozdawania finansowego, które mogłyby być stosowane zarówno w kraju, jak

i za granicą. Taki wspólny wysiłek jest czasem określany jako międzynarodowa zbieżność US GAAP oraz IFRS. Wysiłki dotyczące wprowadzenia zbieżności pomiędzy IASB oraz FASB dotyczą dwóch rodzajów przedsięwzięć. Pierwszy obejmuje projekty krótkoterminowe zaplanowane w celu zlikwidowania wielu z licznych różnic pomiędzy International Financial Reporting Standards, które zawierają też International Accounting Standards (IAS) wydane przez poprzednika – IASB oraz US GAAP. Przykładem obecnych i proponowanych krótkoterminowych projektów dotyczących wprowadzania zbieżności jest rachunkowość w przypadku wymiany niepieniężnej, operacji przerwanych, podatków dochodowych oraz raportów międzyokresowych. Drugi rodzaj przedsięwzięć dotyczy wspólnych długoterminowych projektów IASB i FASB oraz projektów koordynowanych, prowadzonych z zamiarem poprawienia ważniejszych wskazań dotyczących implementacji. Przykłady tych ostatnich to wspólne projekty dotyczące rozpoznawania (uznania) dochodów i metod zakupu oraz koordynowany projekt transakcji opartych na płatnościach w formie akcji (lub opcji). Wysiłki podejmowane przez IASB i FASB są skierowane na uzyskanie maksymalnej zbieżności pomiędzy standardami sprawozdawania finansowego US GAAP oraz IFRS w różnych państwach oraz poprawienie ogólnej jakości tych standardów. Zbieżnościowe działania IASB oraz FASB będą z konieczności ulegać bezpośredniemu i pośredniemu wpływowi zmian w przepisach oraz zmian w światowej ekonomii³.

Należy zauważyć, że Komisja Europejska także popiera zbieżność, ponieważ naprawdę pomaga ona chronić europejskich inwestorów, którzy inwestują w nieeuropejskich spółkach⁴. Komisja Papierów Wartościowych i Giełd w Stanach Zjednoczonych również ostatecznie wyraziła swoje poparcie dla tych działań zbieżnościowych i rozważa podjęcie kroków pozwalających publicznym spółkom Stanów Zjednoczonych na użycie IFRS i prawdopodobnie na uczynienie nawet ich przysposobienia obowiązkowym⁵.

Amerykański Instytut AICIPA w maju 2005 r. wydał Proposed Statement on Auditing Standards 69 (SAS 69), którego przedmiotem było ulepszanie jakości standardów US GAAP, m.in. ulepszanie pojęciowej struktury odnośnie do przededefiniowania hierarchii US GAAP. Prace tego instytutu nie zostały jednak zaakceptowane. Krytykowano je głównie z tego powodu, że koncentrowały się na instytucji biegłego rewidenta. Hierarchia US GAAP, która została opracowa-

³ D.L. Street, K.A. Shaughnessy: *The Quest for International Accounting Harmonization: A Review of the Standard Setting Agenda of the IASC, US, UK, Kanada and Australia 1973-1997* (przebieg z „The International Journal of Accounting” 1998, Vol. 33, No. 2). W: *Accounting Theory*. Vol. IV. Edited by H.J. Wolk. Sage, London 2009, s. 232.

⁴ R.V. Subramani: *Accounting for Investments*, op. cit., s. 7.

⁵ Ibid.

na w SAS 69, nadal podlegała doskonaleniu. Tym razem podjęły się tego wspólnie FASB i SEC. Efektem ich prac była seria rewizji. W 2008 r. ogłoszono Standard Rachunkowości Finansowej 162 (ang. Statement of Financial Accounting Standards No. 162, FAS 162), który zawiera m.in. hierarchię ogólnie akceptowanych zasad rachunkowości⁶.

Projekt Standardu FAS 162 uaktualniono 3 sierpnia 2009 r., tworząc Standard Rachunkowości Finansowej 168 (ang. Statement of Financial Accounting Standards No. 168, FAS 168). Na razie trwają jeszcze przygotowania i tylko dla celów informacyjnych ujawniono streszczenie decyzji Rady. Rozwiązania zawarte w tym standardzie są próbne i nie zmieniają aktualnej rachunkowości. Wraz z wydaniem Standardu 168 Rada uzupełniła Standard 162 założyła kodyfikację jako źródło autorytatywnych zasad księgowości rozpoznawanych przez FASB. Standard ten będzie stosowany przez jednostki nierządowe w trakcie przygotowania sprawozdań w zgodzie z US GAAP. FAS 168 ma być stosowany przez jednostki nierządowe. Reguły i interpretacyjne wydania SEC są również źródłami autorytatywnego US GAAP dla firm zgłaszających rejestrację u SEC. FAS 168 redukuje hierarchię US GAAP do dwóch poziomów: autorytatywnego (oficjalnego) i nieautorytatywnego. Zasadniczo postępowanie księgowe, które nie jest w Kodyfikacji, nie jest autorytatywne. Wszystkie przytoczone tam wnioski są próbne i mogą zostać zmienione na przyszłych spotkaniach Rady.

5. Projekt podstawowych zmian regulacji rachunkowości w skali międzynarodowej

Ogólne, najistotniejsze – zdaniem autorki – zmiany w projekcie międzynarodowego ujednolicania regulacji rachunkowości są następujące⁷:

1. Przyjęcie składu rocznego sprawozdania finansowego, do którego zalicza się sprawozdanie z sytuacji finansowej – dawniej bilans (ang. *statement of financial position*), sprawozdanie z całkowitych dochodów – dawniej rachunek zysków i strat (ang. *statement of comprehensive income*), sprawozdanie

⁶ <http://www.fasb.org>.

⁷ Stan na marzec 2010, na podstawie: J. Gierusz: *Sprawozdanie finansowe według projektu IASB i FASB a wyzwania współczesnej rachunkowości*. W: *Zintegrowany system pomiarów dokonań w rachunkowości*. Red. H. Buk, A.M. Kostur. Akademia Ekonomiczna, Katowice 2009, s. 115-124; J. Turyna: *Nowy model sprawozdawczości finansowej według standardów międzynarodowych. Przyczynek do dyskusji*. W: *Finansowe uwarunkowania rozwoju organizacji gospodarczych. Teoria i praktyka zarządzania*. Red. W. Szczęsny, J. Turyna. Wydział Zarządzania, Uniwersytet Warszawski, Warszawa 2009, s. 35-51.

z przepływów pieniężnych (ang. *statement of cash flows*) oraz sprawozdanie ze zmian w kapitale – dawniej zestawienie zmian w kapitale własnym (ang. *statement of changes in equity*).

2. Przyjęcie koncepcji spójności, która zakłada zależność klasyfikacyjną między poszczególnymi elementami sprawozdania finansowego, polegającą na tym, że sprawozdania finansowe będą spójne na poziomie każdego wiersza (we wszystkich sprawozdaniach wyróżnia się jednakowe rodzajowo działalności, takie jak w szczególności: działalność gospodarcza, na którą ogólnie składają się działania tworzące wartość, działalność finansująca, która informuje o sposobie finansowania działań tworzących wartość, podatki dochodowe, działalność zaniechana).
3. Wyłączenie wszystkich transakcji dotyczących rozrachunków z właścicielami z rachunku zysków i strat. Będą one wykazywane w zestawieniu zmian w kapitale własnym, które dzięki temu lepiej odda skalę tych rozrachunków. Dodatkową przejrzystość w tym zakresie zwiększa propozycja ujmowania wszystkich zmian wartości pozycji bilansowych w zestawieniu z całkowitych dochodów (dotychczas niektóre zmiany wyceny bilansowej można było ujmować w kapitale rezerwowym z aktualizacji wyceny).
4. Ujmowanie w osobnych pozycjach aktywów, a także zobowiązań, w przypadku których będą stosowane odmienne metody wyceny sprawozdawczej. Dla przykładu, osobno należy wykazać aktywa finansowe wyceniane w wartości godziwej, a osobno aktywa finansowe wyceniane metodą skorygowanej ceny nabycia. Regulacje te dotyczą wszystkich grup bilansowych, a więc także tych, w przypadku których podmiot gospodarczy ma prawo wybrać metodę wyceny i z tego prawa skorzysta, jak np. aktywa finansowe dostępne do sprzedaży. W takich przypadkach daną grupę należy rozdzielić na tyle części, ile metod wyceny bilansowej wybrano. Zastosowanie tej regulacji sprawozdawczej ma na celu ułatwienie percepcji zmian wartości pozycji dawnego bilansu na skutek sprzedaży czy też przeszacowania wartości posiadanych składników. Zmianę wartości grupy aktywów lub zobowiązań należy łączyć ze zmianami w innych sprawozdaniach. Jeżeli np. nastąpiła zmiana wartości (zmniejszenie) w grupie aktywów, ale nie ma odniesienia w głównej części sprawozdania z całkowitego dochodu, to nie było realnej straty ze sprzedaży. Taka zmiana wartości została ujęta w pozostałych zdarzeniach do ustalenia wyniku całościowego i oznaczała przeszacowanie wartości, które odpowiednio nie zostało ujęte w sprawozdaniu z przepływów pieniężnych.
5. Okrojenie głównej części zestawienia z całkowitych dochodów z pozycji kosztów i przychodów, które nie są związane z realnymi transakcjami, a wy-

nikają np. z przekwalifikowania do innej grupy (inaczej wycenianej) czy ze wzrostu lub spadku wartości posiadanych w portfelu aktywów finansowych. Takie pozycje należy wykazywać w pozostałych zdarzeniach do ustalenia wyniku całościowego w pozycji *niezrealizowane zyski z aktywów finansowych zaklasyfikowanych do sprzedaży*. Nazwa tej pozycji nie jest zbyt precyzyjna. Można się domyślać, że jeżeli zmiany wyceny bilansowej, przykładowo zmiany wartości godziwej lub zmiany w skorygowanej cenie nabycia, będą niekorzystne, to trzeba będzie w tej pozycji wykazać wartość ujemną. Ponadto obecne regulacje dotyczące instrumentów finansowych nie zawierają bezpośredniego wskazania, aby przekwalifikowywać długoterminowe aktywa finansowe (np. utrzymywane do terminu wymagalności) do innej grupy, w przypadku gdy dochodzi do ich przedterminowej sprzedaży. W takiej sytuacji powstaje wątpliwość, czy wyksięgowanie wartości takich aktywów w związku ze sprzedażą można ująć w pozycji *zrealizowane zyski z aktywów finansowych przeznaczonych do sprzedaży*. Kolejne pytanie dotyczy tego, czy określenie *aktywa przeznaczone do sprzedaży* obejmuje aktywa finansowe dostępne do sprzedaży i przeznaczone do obrotu, a także, czy w pozycji *niezrealizowane zyski aktywów finansowych dostępnych do sprzedaży* należy też ujmować przeszacowania dotyczące aktywów finansowych utrzymywanych do terminu wymagalności. Dla tej grupy aktywów finansowych nie przeznaczono bowiem osobnej pozycji.

6. Przyjęcie koncepcji zysku całościowego, która zakłada, że w zestawieniu z całkowitych dochodów należy wykazywać także przychody i koszty odnoszone do tej pory wprost na kapitał własny (kapitał z aktualizacji wyceny). Jednoczesne ujęcie w bilansie wzrostu wartości kapitałów i wzrostu wartości wyniku finansowego z tego samego tytułu nie jest sensowne, więc będzie istniała konieczność przeksięgowania zmian wartości ujętych w kapitałach własnych do przychodów i kosztów. Dewaluuje to oczywiście sens ujmowania zmian wartości pozycji bilansowych w ramach kapitału z aktualizacji wyceny, pojawia się też konieczność korygowania definicji kosztów i przychodów. To podejście ogólnie wpisuje się w popieranie metody rachunkowości bazującej na kosztach i przychodach a odejście od metody, w której główne znaczenie posiada ustalanie wartości bilansowej aktywów oraz zobowiązań i na tej podstawie generowanie informacji o wyniku finansowym – wyniku finansowym jako zmianie w zestawieniu bilansowym.
7. Ograniczenie sposobów sporządzania sprawozdania z przepływów pieniężnych do metody bezpośredniej.
8. Ujawnienie przychodów i kosztów związanych z różnicami kursowymi przypisane do tej samej sekcji oraz kategorii co aktywa i zobowiązania, które

były przyczyną powstania tych różnic. Ta zasada wpisuje się ogólnie w realizację koncepcji spójności sprawozdawczej (jest jej konsekwencją), ale – zdaniem autorki – nie zwiększa to zbyt istotnie wartości informacyjnej sprawozdań finansowych. Należy odpowiedzieć sobie na pytanie, czy dalsza klasyfikacja różnic kursowych wnosi na tyle nową i ważną informację dla właścicieli, że trzeba przebudowywać systemy informacyjne, aby tę informację uzyskać i wykazać w sprawozdaniu finansowym.

9. Dezagregacja wyniku całościowego na elementy kasowy i memoriałowy, które należy wykazać w informacji dodatkowej. Dalsze ujawnienia w bardzo już rozbudowanej informacji dodatkowej także nie uważam za niezbędne. Podobne informacje można uzyskać, porównując pozycje sprawozdania z całkowitych dochodów i sprawozdania z przepływów pieniężnych, które w tym celu uspojono.

6. Główne problemy związane z międzynarodowym ujednolicaniem regulacji rachunkowości

Istotnym problemem międzynarodowej zbieżności regulacji rachunkowości jest możliwość dominacji jednego z głównych systemów i organów ustawodawczych światowej rachunkowości nad drugim, czego rezultatem będzie forma zbieżności, która nie wynika ze współpracy i wspólnych decyzji oraz jest wystawiona na otwarte konflikty. Istnieje prawdopodobieństwo, że międzynarodowe standardy księgowania ulegną wpływom rozwiązań obowiązujących w USA. Założenie to wynikało z kilku faktów. Po pierwsze, oczywisty stał się silny wpływ USA w procesie reorganizacji IASC, który doprowadził do powstania struktury IASB, mocno przypominającej strukturę FASB. Po drugie, Stany Zjednoczone są krajem, który miał największą liczbę członków w zarządzie IASB (przynajmniej dwóch z nich należało poprzednio do FASB). Po trzecie, IASC ma od dawna znaczne wsparcie finansowe ze strony firm oraz instytucji księgowych w USA. I w końcu najważniejszym faktem jest to, że SEC ma bardzo silną pozycję, reprezentując największy rynek kapitałowy oraz posiada najbardziej standardowy i wdrożony system sprawozdawania finansowego na świecie (jeśli chodzi o firmy, których papiery wartościowe są wprowadzone do publicznego obrotu papierami wartościowymi)⁸.

⁸ A. Haller: *Financial Accounting Developments in the European Union: Past Events and Future Prospects Source* (przedruk z „The European Accounting Review” 2002, Vol. 11, No. 1). W: *Accounting Theory*. Vol. IV. Edited by H.J. Wolk. Sage, London 2009, s. 196-197.

Teoretyczny kierunek działań ujednolicania regulacji rachunkowości przechyla się obecnie na stronę IASC. Uznano np., że metoda rachunkowości bazująca na zidentyfikowanych kosztach i przychodach (na której oparte są Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej) ma metodologiczną przewagę nad metodą bazującą na przeszacowaniach wartości aktywów oraz zobowiązań i taka właśnie metoda jest promowana przez światowe instytucje wspierające działania zbieżnościowe. Alternatywna do niej metoda polegająca na identyfikacji zmian wartości w aktywach i zobowiązaniach, na której oparte są regulacje US GAAP, została poddana krytyce i praktycznej negatywnej weryfikacji przez kreatywne działania firm, takich jak Enron, Elan, Worldcom, PPWK, 4Media, Elektrim i wiele innych, o których upadkach oraz procesach było głośno. Ponadto uznano, iż międzynarodowe regulacje rachunkowości powinny być oparte na zasadach ogólnych, a nie tylko na szczegółowych przepisach prawnych, ponieważ złożoność i zmienność systemu gospodarczego jest tak bogata, że same regulacje mogą nie objąć wszystkich pojawiających się problemów. Aby zmniejszyć problem i dylemat, czy to, co nie jest zabronione szczegółowymi regulacjami, jest prawnie dozwolone, należy odwołać się do zasad nadrzędnych, które muszą być przestrzegane.

Wspólne regulacje rachunkowości na poziomie FASB i IASB są tylko częścią projektu ujednolicania zasad rachunkowości na świecie i tak naprawdę wierzchołkiem góry lodowej. Jeżeli dąży się do jednolitości regulacyjnej, to działania implementacyjne ze strony IFRIC oraz EITF także będą musiały być skoordynowane. Oznacza to, że nawet jeżeli IASB oraz FASB są w stanie wydać identyczne standardy, to sprawozdania finansowe nie będą porównywalne, a sprawozdawanie nie będzie jednolite, dopóki wskazówki dotyczące stosowania tych standardów nie będą takie same we wszystkich orzeczeniach stosujących IFRS i US GAAP. Jeżeli EITF oraz IFRIC pójdą odrębnymi drogami, to różnice w sprawozdawaniu będą się z czasem zwiększać, niwecząc wysiłki IASB oraz FASB dotyczące zbieżności. W celu uzyskania i podtrzymania prawdziwej zbieżności pomiędzy US GAAP oraz IFRS konieczne będzie wypracowanie zbieżnego mechanizmu udzielania szczegółowych wskazówek implementacyjnych, który będzie wspierać zbieżność standardów. Zbieżność będzie zaburzona, jeżeli IFRS oraz US GAAP nie udzielą porównywalnych wskazówek, nawet gdy standardy wydawane przez IASB oraz FASB będą podobne czy identyczne⁹. Podobnie sytuacja wygląda na poziomie innych organizacji, np. Unii Europejskiej, która dąży do tego, aby firmy, których papiery wartościowe są wprowadzane do publicznego obrotu papierami wartościowymi, stosowały IFRS. Można zastana-

⁹ D.L. Street, K.A. Shaughnessy: *The Quest for International...*, op. cit., s. 234-236.

wiać się, czy jej pozycja będzie na tyle silna, aby stanowić przeciwwagę dla wpływów USA. Organ, który ma umożliwiać wpływ Unii na gruncie politycznym i technicznym, to EFRAG. Zadaniem tego organu jest czynny udział w procesie ustalania standardów w obrębie IASB oraz doradzanie Komisji Wspólnot Europejskich (ang. Commission of the European Communities), jak wspierać wprowadzanie IFRS do struktury prawnej w Europie. Tak długo, jak wstępna czy też przyjęta wersja IFRS nie wchodzi w konflikt z europejską strukturą prawną, sprzęgająca funkcja EFRAG pozostaje użyteczna i owocna dla zamierzonej współpracy w procesie ustalania standardów. Co jednak stanie się, gdy IASB przyjmie standard, który pozostaje w sprzeczności ze stanowiskiem Komisji Wspólnot Europejskich lub wytycznych rachunkowości? Czy IASB będzie miała wtedy silniejszą pozycję polityczną? Czy Unia Europejska może sobie pozwolić na odejście od standardów międzynarodowych, nie przyjmując nowego IFRS? Jest oczywistą obawa, że jeśli Europa zacznie iść swoją własną drogą, to USA nie da się przekonać do przyjęcia sprawozdań finansowych zgodnych z IFRS, wskutek czego projekt wprowadzenia standaryzacji światowej rachunkowości nie mógłby zostać zaakceptowany. W takiej sytuacji, pomimo że dyrektywy nadal odgraniczają Europę od IFRS, poprawka tychże dyrektyw dotycząca przyjęcia modelu rachunkowości opartego na wartości godziwej wskazuje, że Komisja Wspólnot Europejskich zamierza zrewidować te dyrektywy i podać jedynie ogólne wskazówki korzystania z regulacji¹⁰. Idąc dalej, działania zbieżnościowe muszą zostać podjęte także w wymiarze poszczególnych państwowości i nie chodzi tylko o typowe regulacje rachunkowości (takie jak w Polsce Ustawa o rachunkowości), ale także o specyficzne regulacje branżowe, wpływające na jakość sprawozdawania przez podmioty w specyficznych branżach. Imperatywem dla tych działań będą oczywiście regulacje międzynarodowych instytucji, takich jak np. Bazylejskiego Komitetu ds. Nadzoru Bankowego czy Banku Światowego. Zagrożeniem dla procesu ujednolicania regulacji rachunkowości na świecie może być nacjonalizm instytucjonalny, odnoszący się do organizacji wydających regulacje, wskazówki implementacyjne lub rekomendacje, które mogą mieć ambicje zachowania niezależności i suwerenności w projektowaniu regulacji rachunkowości. Mimo że kwestii nacjonalizmu nie należy lekceważyć, to istnieją przesłanki, by sądzić, że nie będzie stanowił problemu nie do pokonania. Świadczyć o tym może przykładowo utrzymujący się wzrost handlu międzynarodowego, finansowanie w wielu krajach, a także rosnąca potęga i znaczenie międzynarodowych firm, które wzmacniają zapotrzebowanie na współzależność i współpracę. Można się spodziewać poprawy harmonizacji między takimi

¹⁰ A. Haller: *Financial Accounting Developments...*, op. cit., s. 196-197.

blokami regionalnymi jak Unia Europejska, Grupa Północnoamerykańska, kraje basenu Oceanu Spokojnego. Ważne tylko jest, aby silna współpraca i harmonizacja w tych obszarach nie były zamknięte na działania w skali globalnej i nie przeciwdziałały rozwojowi ujednoliconych regulacji rachunkowości na świecie.

Istnieje także wątpliwość, czy IASC podoła wprowadzeniu ujednoliconych regulacji rachunkowości. Wskazuje się na brak synchronizacji standardów narodowych z wydawanymi przez IASC, zbytnie poleganie IASC na modelach brytyjskim i amerykańskim oraz bardzo niewielki zakres odchyleń od standardów IASC w audytach¹¹.

Innym kluczowym elementem międzynarodowej zbieżności standardów sprawozdawania finansowego i ich implementacji (wprowadzania) jest zastosowanie wartości godziwej w taki sposób, który jest porównywalny i zgodny dla IFRS oraz US GAAP. Zarówno niedawne IFRS (zwłaszcza IAS 39), jak i US GAAP wymagają określania wartości godziwej z zamiarem zwiększenia znaczenia sprawozdawanych kwot. Kluczową dla zbieżności jest kwestia, czy można przyjąć określenia wartości godziwej jako wystarczająco wiarygodne, zwłaszcza określenie wartości godziwej, na którą nie ma aktywnego rynku, co zmniejsza wiarygodność i sens oparcia modelu wyceny bilansowej na takich wartościach. Problem polega z jednej strony na tym, że określenia wartości godziwej mogą pochodzić z modeli, które z definicji zawierają uproszczone założenia i skutkują błędem pomiaru. Modele takie wymagają np. informacji takich jak prognozy zysków czy przepływów pieniężnych, które same w sobie mogą być określone z błędem. Z drugiej strony rosnąca ilość modeli, na podstawie których można określić wartość godziwą w razie braku aktywnego rynku na dany walor, jest także niepokojąco duża i znacznie ogranicza porównywalność sprawozdań finansowych jednostek, które stosują odmienne modele wyceny.

Podobnie sytuacja przedstawia się w przypadku regulacji rachunkowości opartych na procentach, których wysokość jest podstawowym kryterium wyboru i zastosowania odmiennych regulacji, zaś samo kryterium procentowe nie wydaje się na tyle istotne, aby mogło wskazywać na nienaruszalne zasady postępowania księgowego, np. w obrębie kategorii zdarzeń dotyczących akcji zwykłych w innych podmiotach dla celów kontroli duża własność wskazywałaby na większą kontrolę nad polityką spółek powiązanych niż mała własność. Można dalej oczekiwać, że różnice w kontroli polityki spółek powiązanych będą wpływać na przyszłe przepływy pieniężne płynące do inwestora. W rezultacie takiego myślenia mogą powstać różnice w rachunkowości dotyczącej inwestycji w inne firmy, co skutkuje metodą konsolidacji pełnej, konsolidacją metodą praw wła-

¹¹ D.L. Street, K.A. Shaughnessy: *The Quest for International...*, op. cit., s. 236.

sności czy konsolidacją metodą kosztową. FASB dostrzegła brak wyrazistości procentowej wielkości posiadanych akcji jako odpowiednika stopnia kontroli i przyszłych przepływów pieniężnych. W Interpretacji nr 35 odnotowała, że 20-procentowy punkt demarkacyjny pomiędzy metodą praw własności a metodą kosztową może służyć jedynie jako wskazówka, a nie jako nienaruszalna zasada.

Podsumowanie

Celem ujednolicenia regulacji rachunkowości w skali międzynarodowej jest m.in. zwiększenie porównywalności sprawozdań finansowych przedsiębiorstw z całego świata. Nawet jeżeli organizacje księgowe odniosą sukces harmonizacyjny, to sam międzynarodowy konsensus regulacji rachunkowości może nie przynieść wystarczającego skutku; nie jest on panaceum na wszystkie problemy rachunkowości związane z jakością i porównywalnością sprawozdań finansowych. Wyznaczaniu standardów w Unii Europejskiej, Stanach Zjednoczonych, a także we wszystkich innych krajach towarzyszy wiele problemów instytucjonalnych i niedoskonałości systemowych. Dotyczą one rzeczywistych i instynktownie postrzeganych konsekwencji ekonomicznych wynikających ze standardów wyznaczanych instytucjonalnie, różnorodności zapotrzebowania na informację, polityki ustalania standardów oraz efektywności wprowadzania informacji finansowych (korzyści netto z ujawnień przewyższającą wartość ustalenia jednolitych standardów rachunkowości). Mimo iż standardy rachunkowości różnych krajów są coraz bardziej podobne, to umożliwiają jednak wybór różnych metod wyceny czy księgowania w podobnych sytuacjach, co utrudnia porównywalność i czytelność sprawozdań finansowych. Istnieją też rozwiązania księgowe oparte na indywidualnym osądzie, a brakuje interpretacyjnych wzorców postępowania w zbliżonych grupach przypadków. Należy również pamiętać, że niezależnie od tego, co mówią formalne reguły, praktyki księgowe w poszczególnych krajach wciąż różnią się między sobą, a nawet w ramach jednego kraju między porównywalnymi przedsiębiorstwami z branży. Deklarowaną intencję twórców międzynarodowych standardów odnośnie do umożliwienia porównywalności sprawozdań finansowych przedsiębiorstw z różnych krajów należy zatem traktować sceptycznie. I nie chodzi tu oczywiście o przypisanie złej woli osobom przygotowującym sprawozdania finansowe czy komukolwiek innemu, ale o uznanie skomplikowanych realiów życia gospodarczego.

Na drodze ujednolicania regulacji rachunkowości w skali międzynarodowej stoją potencjalne konflikty instytucjonalne, związane z aspiracjami poszczególnych instytucji rachunkowości i spoza rachunkowości, dotyczącymi odgrywania

pierwszoplanowej roli w tym procesie, o ile mają wpływ na rozwiązania lokalne rachunkowości szczególnego rodzaju jednostek, takich jak np. banki, zakłady ubezpieczeń czy fundusze inwestycyjne. Uporanie się z tymi konfliktami wymaga czasu, stąd też sam proces międzynarodowego ujednolicenia regulacji rachunkowości trwa już dość długo i nie wiadomo dokładnie, kiedy zakończy się akceptowanym sukcesem. Pojawiające się problemy są dowodem zapotrzebowania na ujednolicone informacje oraz bardziej zdyscyplinowane podejście do procesu wyznaczania standardów rachunkowości. Na gruncie kontynentalnym pozytywną oznaką związaną z harmonizacją jest to, że przynajmniej 10 rozwijających się krajów przyjęło standardy IASC jako swoje własne albo stosuje je jako podstawę opracowania swoich własnych standardów¹².

UNIFICATION OF THE ACCOUNTING REGULATION ON THE INTERNATIONAL SCALE AND ITS MAIN PROBLEMS

Summary

The study has on the aim recapitulation of the process of unification the regulation of accounting in the whole world and the identification of basic problems of unification the accounting regulation.

¹² Ibid., s. 209.

Robert Jurkiewicz

MIĘDZYNARODOWE STANDARDY RACHUNKOWOŚCI I MIĘDZYNARODOWE STANDARDY SPRAWOZDAWCZOŚCI FINANSOWEJ PRZEJAWEM PROCESU STANDARYZACJI W RACHUNKOWOŚCI

Wprowadzenie

Z punktu widzenia szeroko rozumianego grona interesariuszy zewnętrznych informacja finansowa generowana przez system rachunkowości obowiązujący w danym państwie ma kluczowe znaczenie dla podejmowania zarówno operacyjnych, jak i strategicznych decyzji ekonomiczno-finansowych. Od jej jakości i stopnia przetworzenia zależy między innymi możliwość lokowania kapitałów przez inwestorów, ocena wiarygodności kredytowej kredytobiorcy czy też możliwości spłaty zadłużenia bieżącego w obrocie handlowym.

Biorąc pod uwagę postępującą globalizację procesów gospodarczych we współczesnej gospodarce światowej, dostęp do informacji finansowej odgrywa szczególną rolę. Wynika z tego konieczność tworzenia lub unifikacji standardów w zakresie systemów rachunkowości, których produktem finalnym jest sprawozdanie finansowe stanowiące źródło informacji finansowej. Dla inwestora lokującego swoje zasoby gospodarcze w różnych krajach świata czy międzynarodowych instytucji finansowych informacje dotyczące pojedynczego podmiotu gospodarczego są użyteczne jedynie wówczas, gdy mogą one być porównane

z analogicznymi informacjami charakteryzującymi stan lub wyniki finansowe w innych krajach.

Kwestią problematyczną stają się regulacje dotyczące zasad rachunkowości, które różnią się w poszczególnych państwach na świecie. Wynika to między innymi z odmiennych uwarunkowań historycznych, różnic w rozwoju gospodarczym poszczególnych krajów, a także ich systemów prawnych oraz kręgów kulturowych. Do najważniejszych czynników oddziałujących negatywnie należy zaliczyć uwarunkowania społeczne, stosowanie konkretnych modeli księgowych, ustanawianie konkretnych standardów rachunkowości oraz sposoby radzenia sobie z typowym dla współczesnej gospodarki stanem niepewności¹.

Sprzyjającym rozwiązaniem byłoby opracowanie jednolitego, obowiązującego na całym świecie zestawu ogólnie akceptowanych zasad rachunkowości. Rozwiązanie to wyeliminowałoby uciążliwy dla kierownictwa spółek obowiązek przekształcania sprawozdań finansowych sporządzonych według zasad jednego państwa na zgodne z zasadami przyjętymi w innych państwach.

Próba odpowiedzi na globalne zapotrzebowanie na rzetelną i zunifikowaną informację finansową są procesy harmonizacji i standaryzacji rozwiązań systemów rachunkowości w różnych krajach, które polegają na wprowadzaniu wzorców ujęcia procesów gospodarczych w postaci Międzynarodowych Standardów Rachunkowości i Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej. Stąd też bierze się cel niniejszej pracy, jakim jest prezentacja i omówienie międzynarodowych rozwiązań w zakresie rachunkowości.

1. Harmonizacja czy też standaryzacja

Pojęcia harmonizacji, standaryzacji i unifikacji są używane jako pojęcia opisujące proces dochodzenia do ujednolicenia stosowanych zasad (w tym przypadku zasad rachunkowości) obowiązujących w szerokim gronie interesariuszy. We wszystkich przypadkach odnoszą się one do wysiłków i działań niezbędnych do podjęcia, na szczeblu regulacyjnym lub praktycznym, w celu zapewnienia tego, by podobne transakcje gospodarcze oraz zdarzenia zachodzące w podobnych warunkach lub okolicznościach były ujmowane w systemach rachunkowości jednostek gospodarczych w sposób ujednolicony, bez względu na to, kiedy i gdzie występują oraz jak mają być wskazane. Przykładem takiego użycia tych pojęć jest definicja sformułowana przez A.A. Jarugę, według której „[...] harmonizacja zasad rachunkowości w skali regionalnej czy międzynarodowej oznacza pro-

¹ J. Turyna: *Standardy rachunkowości*. Difin, Warszawa 2003, s. 18.

ces zwiększania porównywalności sprawozdań finansowych poprzez wprowadzenie spójnego zestawu wzorców, opartego na wspólnych założeniach i koncepcjach, przy czym określane są granice stopnia stosowanych rozwiązań w praktyce. Harmonizacja zakłada występowanie opcji, pewnej elastyczności w ustalonych ramach, co umożliwia podmiotom gospodarczym wybór rozwiązań w ramach ich polityki rachunkowości”².

Proces harmonizacji rachunkowości będzie więc oznaczać dążenie do takiego stanu rzeczy, w którym osiągnie się najwyższy poziom współgrania i zapewnienia zgodności rozwiązań we wszystkich możliwych aspektach, odnoszących się do metod i form sprawozdawczości finansowej jednostek gospodarczych we wszystkich krajach świata. Inaczej mówiąc, są to działania zmierzające do tego, by zostały wypracowane i uznane w skali całego świata międzynarodowe standardy rachunkowości służące sporządzaniu i prezentacji sprawozdań finansowych przez jednostki gospodarcze działające w różnych krajach, które są zgodne z powszechnie akceptowanym, zunifikowanym zbiorem zasad ujmowania, pomiaru i ujawniania informacji³. Uwzględniając takie podejście, można przyjąć, że celem harmonizacji jest dążenie do osiągnięcia możliwie pełnej zgodności występujących systemów rachunkowości, co nie gwarantuje osiągnięcia unifikacji tych systemów.

Innym pojęciem zbliżonym znaczeniowo do pojęcia harmonizacji rachunkowości jest konwergencja rozumiana jako podejście zmierzające do osiągnięcia ograniczonej liczby lub wartości, lub określonego punktu, powszechnego stanowiska, lub opinii czy też osiągnięcie stanu równowagi⁴. Stąd też można wyciągnąć wniosek, że konwergencja jest synonimem harmonizacji rachunkowości, której celem jest wypracowanie jednego zbioru wysokiej jakości globalnych standardów rachunkowości na drodze osiągania kompromisu lub przyjęcia jednego z istniejących rozwiązań za miarę powszechnie stosowaną.

Przedmiotem harmonizacji rachunkowości są standardy rachunkowości, czyli reguły, według których są przygotowywane sprawozdania finansowe jednostek gospodarczych. W standardach nie ma miejsca na zasady ewidencji księgowej, obsługi kont czy też dokumentację i procedury księgowe. Standardy rachunkowości określają cechy jakościowe, które powinny spełniać sprawozdania finansowe. Oznacza to, że przez standard rachunkowości rozumie się zasadę lub normę postępowania, która mając szeroką akceptację w danym środowisku go-

² A. Jaruga: *Systemy regulacji rachunkowości a międzynarodowa harmonizacja i standaryzacja*. W: *Międzynarodowe regulacje rachunkowości. Wpływ na rozwiązania krajowe*. Red. A. Jaruga. C.H. Beck, Warszawa 2002, s. 3.

³ R. Ignatowski: *Instytucjonalne uwarunkowania i otoczenie globalnych standardów rachunkowości*. Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2009, s. 48.

⁴ <http://www.wikipedia.org/wiki/convergence>.

spodarczym, powinna być przestrzegana w stosowanej praktyce rachunkowości. Ze standardem rachunkowości mamy do czynienia wówczas, gdy zainteresowane strony stosują identyczne lub bardzo zbliżone praktyki rachunkowości, przez co zostają wyeliminowane większe różnice i bariery w porównywaniu informacji zawartych w sprawozdaniach finansowych.

Harmonizacja prowadzi zatem do osiągnięcia harmonii, a standaryzacja – do jednorodności. Trudno jednak mówić o pełnej harmonizacji bez udanego procesu standaryzacji, dlatego też należy stwierdzić, że pojęcie standaryzacji jest w swym znaczeniu węższe niż harmonizacja i poprzedza proces pełnej harmonizacji. W procesie unifikacji systemów rachunkowości zarówno harmonizacja, jak i standaryzacja opisują jednak to samo zjawisko zbliżania się zasad ewidencji zdarzeń gospodarczych na całym świecie.

2. Kreatorzy międzynarodowych standardów

Początki standaryzacji systemów rachunkowości na świecie zdaniem niektórych autorów sięgają 1904 r., kiedy odbył się Światowy Kongres Księgowych w amerykańskim mieście St. Louis. Celem tego spotkania była wymiana poglądów i informacji zdobytych podczas badań oraz praktyczne rozwiązywanie wspólnych problemów dotyczących rachunkowości⁵. Dopiero jednak w 1973 r. w Londynie na mocy porozumienia między zawodowymi organizacjami księgowych Australii, Kanady, Francji, Niemiec, Japonii, Meksyku, Holandii, Wielkiej Brytanii, Irlandii oraz Stanów Zjednoczonych został powołany Komitet Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (ang. International Accounting Standards Committee, IASC) jako prywatna i niezależna organizacja, której celem było promulgowanie standardów rachunkowości obowiązujących gospodarki na całym świecie. W 1977 r. powstała Międzynarodowa Organizacja Księgowych (ang. International Federation of Accountants, IFAC), a w 1981 r. obie organizacje uzgodniły, że IASC będzie miał pełną i kompletną niezależność w ustanawianiu standardów rachunkowości oraz wydawaniu dokumentów dotyczących dyskusji nad problemami rachunkowości międzynarodowej. W 2001 r. Komitet zrzeszał 153 organizacje zawodowe ze 113 krajów, w tym Stowarzyszenie Księgowych w Polsce. Do 2001 r. opracowano 41 standardów (MSR) i 25 interpretacji (SKI – Stały Komitet ds. Interpretacji, ang. Standing Interpretations Committee, SIC)⁶. W maju 2000 r. zatwierdzono nowy statut IASC, a w 2001 r.

⁵ A. Jaruga: *Systemy regulacji rachunkowości...*, op. cit., s. 45.

⁶ D. Misińska: *Harmonizacja rachunkowości*. W: *Rachunkowość finansowa i podatkowa*. Red. T. Cebrowska. Wydawnictwa Naukowe PWN, Warszawa 2007, s. 121.

IASC został przekształcony w Radę Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (ang. International Accounting Standards Board, IASB). Konsekwencją jednej ze zmian statutu było również powołanie Komitetu ds. Interpretacji Międzynarodowej Sprawozdawczości Finansowej (ang. International Financial Reporting Interpretations Committee, IFRIC) w miejsce działającego dotychczas Stałego Komitetu ds. Interpretacji.

Zgodnie ze statutem Rady Międzynarodowych Standardów Rachunkowości jej główne cele są następujące:

- a) opracowywanie, zgodnie z interesem publicznym, zestawów globalnych standardów rachunkowości wysokiej jakości, zrozumiałych i możliwych do wyegzekwowania, których zastosowanie sprawi, że informacje w sprawozdaniach finansowych i innych formach sprawozdawczości finansowej będą się odznaczały wysoką jakością, będą przejrzyste i porównywalne, aby w ten sposób pomóc uczestnikom światowych rynków kapitałowych i innym użytkownikom tych sprawozdań w podejmowaniu decyzji,
- b) promowanie stosowania i rygorystycznego przestrzegania tych standardów,
- c) wypełniając cele określone w punktach a) i b), uwzględnienie, o ile jest to zasadne, szczególnych potrzeb małych i średnich jednostek gospodarczych oraz wschodzących rynków,
- d) doprowadzenie do sytuacji, w której krajowe standardy rachunkowości i międzynarodowe standardy rachunkowości będą ze sobą zgodne i oparte na wysokiej jakości rozwiązaniach⁷.

W skład Fundacji Komitetu Międzynarodowych Standardów Rachunkowości wchodzi następujące organy:

- Mężowie Zaufania (ang. Trustees) będący najwyższym organem Fundacji, nazywanym inaczej Radą Powierniczą, składającym się z 22 członków, odpowiadającym za zdobywanie funduszy na realizację celów działania Fundacji, określanie tych celów oraz strategii działania dla osiągnięcia tych celów, zmiany w statucie Fundacji, zatwierdzenie rocznego budżetu wydatków Fundacji i źródeł ich pokrycia, nominowanie pozostałych członków Fundacji,
- Rada Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (IASB) składająca się z 14 członków, w tym 12 pełnoetatowych, pochodzących z różnych regionów geograficznych, z których minimum 5 musi posiadać doświadczenie w pracy biegłego rewidenta, minimum 3 w sporządzaniu sprawozdań finansowych, minimum 3 w wykorzystaniu sprawozdań finansowych, a przynajmniej jeden legitymować się doświadczeniem akademickim; RMSR po-

⁷ *Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej 2004*. IASB, London 2004.

nosi pełną odpowiedzialność za tworzenie standardów; obecny dorobek Rady to 8 MSSF i 30 MSR⁸,

- Komitet ds. Interpretacji Międzynarodowej Sprawozdawczości Finansowej (IFRIC), do którego zadań należy przede wszystkim interpretacja sposobu stosowania MSR oraz ich publikacja po zatwierdzeniu przez Radę MSR; w skład Komitetu wchodzi 14 członków wyłonionych spośród najwybitniejszych specjalistów, reprezentujących najlepszą kombinację wiedzy specjalistycznej, zróżnicowania branżowego oraz rynkowych doświadczeń w praktycznej implementacji MSSF; Stała Komisja ds. Interpretacji (IFRIC) zajmuje się kwestiami o znaczeniu powszechnym, nie interesują jej problemy niewielkich grup przedsiębiorstw,
- Komisja Doradcza ds. Standardów (ang. Standards Advisory Council, SAC) stanowiąca forum doradcze, w którym mogą uczestniczyć organizacje i osoby fizyczne zainteresowane międzynarodową sprawozdawczością finansową, pochodzące z różnych regionów geograficznych i mające zróżnicowane doświadczenie praktyczne; w skład Komisji wchodzi co najmniej 30 członków,
- biuro Fundacji.

Istotną rolę w procesie harmonizacji rachunkowości odgrywały działania Europejskiej Wspólnoty Gospodarczej przekształconej na mocy Traktatu z Maastricht z 1992 r. w Unię Europejską. Przejawem tych działań były wydawane dyrektywy odnoszące się wprost do spraw związanych z rachunkowością, w tym ze sprawozdawczością finansową. Dotychczas ukazały się następujące dyrektywy:

- Dyrektywa nr 78/660/EEC z dnia 25 lipca 1978 r. w sprawie rocznych sprawozdań finansowych niektórych rodzajów spółek,
- Dyrektywa nr 83/349/EEC z dnia 13 czerwca 1983 r. w sprawie skonsolidowanych sprawozdań finansowych,
- Dyrektywa nr 84/253/EEC z dnia 19 kwietnia 1984 r. w sprawie zatwierdzania osób odpowiedzialnych za dokonywanie ustawowych kontroli dokumentów rachunkowych,
- Dyrektywa nr 86/635/EEC z dnia 8 grudnia 1986 r. w sprawie rocznych sprawozdań i skonsolidowanych sprawozdań finansowych banków i innych instytucji finansowych,
- Dyrektywa nr 89/117/EEC z dnia 13 lutego 1989 r. w sprawie obowiązków oddziałów utworzonych w Państwie Członkowskim, instytucji kredytowych

⁸ J. Krasodomska: *Globalne standardy rachunkowości efektem ujednolicenia zasad rachunkowości na świecie*. W: *Problemy współczesnej rachunkowości*. Red. Katedra Rachunkowości SGH. SGH, Warszawa 2009, s. 294.

i instytucji finansowych mających swoje siedziby poza tym Państwem Członkowskim w sprawie publikowania dokumentów dotyczących rocznych sprawozdań,

- Dyrektywa nr 89/666/EEC z dnia 21 grudnia 1989 r. dotycząca wymogów ujawniania informacji odnośnie do oddziałów utworzonych w Państwie Członkowskim przez niektóre rodzaje spółek podlegające prawu innego państwa,
- Dyrektywa nr 91/674/EEC z dnia 19 grudnia 1991 r. w sprawie rocznych sprawozdań i skonsolidowanych sprawozdań finansowych zakładów ubezpieczeń,
- Dyrektywa nr 2006/43/WE z dnia 17 maja 2006 r. w sprawie ustawowych badań rocznych sprawozdań finansowych i skonsolidowanych sprawozdań finansowych.

Zasadniczo dyrektywy Unii Europejskiej zawierają rozwiązania alternatywne i są bardziej ogólne niż MSR, jednakże w miarę redukcji tych alternatywnych możliwości w MSR, możliwe jest wystąpienie sprzeczności postanowień MSR z przyjętymi przez niektóre kraje Unii rozwiązaniami do wyboru, zawartymi w dyrektywach. Oficjalnym językiem standardów jest język angielski, z tym że w chwili obecnej zostały one już przetłumaczone i opublikowane we wszystkich głównych językach świata, w tym w języku polskim. Po reorganizacji IASC w 2000 r. stworzona w jej miejsce IASB przyjęła dla oznaczenia standardów nazwę Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej (MSSF, ang. IFRS).

Na gruncie polskim organem powołanym Rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 28 listopada 2001 r. do opracowywania krajowych standardów rachunkowości dla wszystkich jednostek prowadzących księgi rachunkowe zgodnie z Ustawą o rachunkowości oraz do przeglądu i aktualizacji istniejących standardów jest Komitet Standardów Rachunkowości⁹. Do pozostałych zadań Komitetu należy opiniowanie i przegląd aktów prawnych w zakresie rachunkowości, analiza Międzynarodowych Standardów Rachunkowości oraz standardów rachunkowości opracowanych przez inne kraje, a także dyrektyw Unii Europejskiej w dziedzinie rachunkowości. W zakresie działania KSR znajduje się również współpraca z organizacjami międzynarodowymi do spraw standaryzacji rachunkowości oraz podejmowanie innych działań mających na celu standaryzację i harmonizację zasad rachunkowości. Komitet składa się z 18 członków, przy czym jedna osoba jest mianowana przez ministra skarbu państwa, jedna przez przewodniczącego Komisji Papierów Wartościowych, jedna przez prezesa NBP,

⁹ Dz.U. 2001, nr 140, poz. 1580.

5 osób przez Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, 5 przez Krajową Radę Biegłych Rewidentów, 5 przez ministra finansów¹⁰. Efektem prac Komitetu jest opracowanie 6 Krajowych Standardów Rachunkowości o zbliżonej treści merytorycznej do Międzynarodowych Standardów Rachunkowości.

3. Proces tworzenia i zawartość standardów

W procesie powstawania standardu (MSSF) i jego interpretacji (IFRIC) przez Radę Międzynarodowych Standardów Rachunkowości, którego celem jest zapewnienie jego wysokiej jakości, można wyróżnić następujące etapy:

- inicjację standardu, która może występować wśród członków samej Rady, członków Komisji Doradczej ds. Standardów, członków Narodowych Organizacji ds. Standardów, a nawet wśród personelu pomocniczego Rady i innych organizacji lub pojedynczych osób,
- wstępną fazę projektu, podczas której Rada może powołać komitet doradczy do rozwiązywania problemów, które mogą się pojawić w trakcie sporządzania projektu,
- opracowanie i publikację przez Radę dokumentu dyskusyjnego do wykorzystania w otwartej debacie nad danym problemem, dla projektów o dużym znaczeniu,
- opracowanie i publikację wersji wstępnej standardu, po otrzymaniu i przeglądzie otrzymanych komentarzy przez Radę, ponownie do wykorzystania w otwartej debacie,
- publikację wersji ostatecznej standardu po otrzymaniu i przeglądzie komentarzy do wersji wstępnej¹¹.

Każdy standard zawiera wprowadzenie, w którym prezentuje się jego cel, zakres oraz definicję podstawowych i innych, występujących w nim pojęć. Zasadniczą część standardu, w zależności od poruszanego zagadnienia, może być mniej lub bardziej rozbudowana, a w niektórych są zawarte przykłady. Standard wyjaśnia ujęcie określonego problemu rachunkowości, jego wycenę, sposób prezentacji oraz ujawnienie informacji. Niektóre standardy mają załączniki ilustrujące zagadnienie objęte standardem i chociaż nie stanowią części standardu, to ich zadaniem jest prezentacja zastosowań danego standardu oraz wyjaśnienie jego istoty. Nieodzownym elementem standardu jest data jego wejścia w życie,

¹⁰ Dz.U. 2001, nr 31, poz. 359.

¹¹ J. Szafraniec: *Międzynarodowe i krajowe standardy rachunkowości*. W: *Rachunkowość finansowa i podatkowa*. Red. T. Cebrowska. Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2007, s. 135.

która zazwyczaj jest określana na pierwszy dzień kolejnego roku kalendarzowego. Przykładowy układ standardu przedstawia się następująco:

- treść standardu – postanowienia zasadnicze standardu, dzień wejścia w życie, zmiany w przepisach innych standardów,
- załączniki do standardu – wytyczne stosowania,
- potwierdzenie zatwierdzenia standardu przez Radę,
- materiały uzupełniające standard – uzasadnienie wniosków,
- zdania odrębne niektórych członków Rady,
- przykłady ilustrujące¹².

Dla zachowania spójności w stosowaniu MSR oraz MSSF postanowiono uregulować niektóre szczegółowe zagadnienia w sposób bardziej dokładny. W odpowiedzi na dość ogólną formułę regulowania danych zagadnień w standardzie od 1997 r. tworzono regulacje w postaci interpretacji jako SKI (ang. SIC) do MSR oraz KIMSF (Komitet ds. Interpretacji Międzynarodowej Sprawozdawczości Finansowej, ang. IFRIC) do MSSF. Każda z opublikowanych interpretacji zawiera wykładnię celowościową regulacji pozwalającą na bardziej zrozumiałe i jednoznaczne poznanie jej istoty. W interpretacjach znajdują się także rozwiązania odrzucane lub niedozwolone, przez co stają się bardziej wartościowe i dają gwarancję bardziej spójnego zastosowania się do danej regulacji. W każdej interpretacji, podobnie jak w standardzie, podany jest moment, od którego obowiązuje interpretacja, nazywany datą wejścia w życie.

Publikacja standardu, jego projektu lub ostatecznej interpretacji musi być zatwierdzona przez 8 z 14 członków Rady. Inne decyzje są podejmowane zwykłą większością głosów oddanych przy obecności przynajmniej 60% członków Rady.

Zakres tematyczny zawarty w dotychczas opublikowanych standardach jest bardzo szeroki i dotyczy następujących obszarów:

- zasady sporządzania i przedstawiania sprawozdań finansowych na potrzeby użytkowników zewnętrznych oraz cele tych sprawozdań,
- zasady rachunkowości (zasada memoriału i kontynuacji działania) oraz cechy jakościowe sprawozdań pozwalające na uzyskanie prawdziwego i rzetelnego obrazu jednostki (zrozumiałość, przydatność, istotność, wiarygodność, przewaga treści nad formą, zasada ostrożnej wyceny, kompletność, porównywalność),
- składniki sprawozdania finansowego, tj. aktywa, zobowiązania, kapitał własny, wynik działalności, przychody, koszty i ich ujmowanie we wzorach sprawozdań,

¹² R. Ignatowski: *Instytucjonalne uwarunkowania...*, op. cit., s. 115.

- wycena składników według zasad kosztu historycznego, aktualnej ceny nabycia, wartości możliwej do uzyskania, wartości bieżącej,
- koncepcje zachowania kapitału i ustalania zysku: koncepcja kapitałowa i rzeczowa.

Łączny dorobek IASB oraz jej poprzedniczki IASC zamyka się w liczbie 41 MSR (obowiązuje już jedynie 30), 8 MSSF, a w zakresie interpretacji standardów liczba publikacji wynosi 33 SKI oraz 18 KIMSF¹³.

Polskie standardy sprawozdawczości finansowej w postaci Krajowych Standardów Rachunkowości opracowywane przez Komitet Standardów Rachunkowości posiadają bardzo podobną konstrukcję do MSSF. Zarówno jedne, jak i drugie zawierają cel oraz zakres stosowania, definicję pojęć stosowanych w standardzie oraz rozwinięcie wybranych kwestii merytorycznych. Wśród różnic można wymienić następujące czynniki:

- budowa MSSF jest relatywnie różna od polskiej rachunkowości,
- MSSF zawierają bardzo skomplikowane procedury identyfikacji, wyceny i ujawniania transakcji oraz zdarzeń gospodarczych,
- używanie MSSF oraz badanie sprawozdań finansowych sporządzonych według nich wymaga bardzo wysokich i szerszych niż dotychczas kwalifikacji zarówno księgowych, jak i biegłych rewidentów¹⁴.

Niektórzy autorzy podkreślają również różnicę w objętości pomiędzy międzynarodowymi a krajowymi standardami rachunkowości, przy czym różnice biorą się głównie z dużej liczby przykładów liczbowych zawartych w krajowych standardach, na przykład KSR 1 liczy 47 stron, a MSR 7 ma 17 stron, KSR 2 liczy 73 strony, a MSR 12 ma 54 strony, KSR 3 liczy 39 stron, a MSR 11 ma 15 stron¹⁵.

Podsumowanie

W stale postępującym procesie globalizacji gospodarki światowej przed kodyfikatorami rozwiązań prawnych pojawiła się kwestia ujednolicenia reguł ewi-

¹³ *Międzynarodowe Standardy Rachunkowości 2001*. IASB, SKwP, Warszawa 2002. *International Financial Reporting Standards 2009*. IASB, London 2009. *IFRIC 18 Transfers of Assets from Customers*. IASB, London 2009.

¹⁴ D. Wędzki: *Aplikacja Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej w Polsce – jaśniej czy ciemniej?* W: *Polska praktyka rachunkowości w kontekście procesu harmonizacji międzynarodowej sprawozdawczości finansowej*. Red. E. Walińska. Oficyna, Warszawa 2008, s. 20.

¹⁵ H. Buk: *Jaki jest docelowy zakres dostosowywania polskiej rachunkowości do Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej?* W: *Problemy współczesnej rachunkowości*. Red. Katedra Rachunkowości SGH. SGH, Warszawa 2009, s. 48.

dencji procesów gospodarczych, czyli systemów rachunkowości, które w różnych krajach rozwijały się w zależności od wielu czynników zewnętrznych i wewnętrznych. Na tym tle pojawiły się dwa pojęcia związane z procesem zbliżania się do jednego wzorca, który stałby się przejrzysty, czytelny, a przede wszystkim zrozumiały dla szeroko rozumianego grona interesariuszy zewnętrznych. Tym samym wzorzec ten stanowiłby gwarant nieograniczonego i dobrze skalkulowanego według rachunku ekonomicznego swobodnego przepływu kapitałów. Mowa tutaj o pojęciach harmonizacji i standaryzacji, które bywają używane zamiennie, tymczasem harmonizacja, w znaczeniu, o którym mowa wyżej, oznacza, że rachunkowość odchodzi od różnorodności praktyki na rzecz ograniczonej liczby akceptowanych metod, a pojęcie standaryzacji określa proces, w którym wszyscy uczestnicy zgadzają się wykorzystywać te same lub bardzo zbliżone do siebie praktyki rachunkowości. Innymi słowy, harmonizacja zakłada współistnienie wielu zbiorów standardów i pozostawia rynkowi decyzję, kiedy i jakie standardy powinny być wykorzystane do przygotowania sprawozdań finansowych, podczas gdy standaryzacja zmierza do wypracowania jednego, powszechnie akceptowanego zbioru standardów. Wydaje się jednak, że osiągnięcie idealnego stanu opisywanego przez jedno lub drugie pojęcie jest trudne do spełnienia. Niemniej jednak, można stwierdzić, że poprzez procesy standaryzacji rachunkowości oraz w miarę wdrażania standardów rachunkowości w poszczególnych krajach następuje pełniejsza harmonizacja systemów rachunkowości, tj. zbliżenie systemów rachunkowości w wielu gospodarkach na całym świecie.

Przejawem procesów ujednolicenia ewidencji zdarzeń gospodarczych są w pierwszej kolejności międzynarodowe organizacje zrzeszające wysokiej klasy specjalistów z wielu krajów, zarówno praktyków, jak i teoretyków rachunkowości. Efektem ich prac są Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej (ang. IFRS) oraz interpretacje tych standardów opracowywane przez Komitet ds. Interpretacji Międzynarodowej Sprawozdawczości Finansowej (ang. IFRIC).

Zarówno MSSF, jak i KIMSF są oznaką zbliżania się systemów rachunkowości na gruncie europejskim, a ściślej mówiąc Unii Europejskiej. I chociaż procesy, o których mowa powyżej, są jeszcze w toku, to już w chwili obecnej można mówić o próbach opracowywania globalnych standardów rachunkowości, w których uczestniczą organizacje europejskie, takie jak IASB oraz IOSCO (ang. International Organization of Securities Commissions – Międzynarodowa Organizacja Komisji Papierów Wartościowych), a ze strony amerykańskiej FASB (ang. Financial Accounting Standards Board – Rada Standardów Rachunkowości Finansowej) oraz SEC (ang. Securities and Exchange Commission – Amerykańska Komisja Papierów Wartościowych i Giełd). Spowoduje to z pew-

nością, że w niedalekiej przyszłości będzie można mówić o tworzeniu nowych zestawów standardów, będących wypadkową dotychczasowych doświadczeń europejskich i amerykańskich.

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS AND INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS, AS A DISPLAY OF STANDARDIZATION PROCESS IN ACCOUNTING

Summary

The process of globalization in world's economy is going on and on, which face lawmakers a question of harmonization of documented process' records. According to inner and outside factors this process develops in every country differently, that makes the unification process more and more harmful.

International organization, that are composed of high level practical and theoretic accounting specialist from many countries, are grounded course of such process. Results of their work are International Financial Reporting Standards and their interpretation, that are known as IFRIC. Both are obliged to use in European Union.

Władysław Świątek

ROZWÓJ RACHUNKOWOŚCI W ŚWIETLE KONWERCENCJI USTAWODAWSTWA MIĘDZYNARODOWEGO

Wprowadzenie

Przełom XX i XXI wieku został zdominowany przez szybki proces globalizacji gospodarczej i finansowej. Istotą globalizacji jest wykorzystanie praw rynku w podnoszeniu produktywności całej światowej gospodarki. Globalizacja jest realizowana głównie drogą stopniowej liberalizacji przepływów kapitałowych, towarów i usług oraz siły roboczej pomiędzy różnymi regionami i krajami świata. Najszybciej rozwijającymi się segmentami rynku są międzynarodowe rynki finansowe, ze względu na łatwość identyfikowania interesów uczestniczących w nich stron. Inwestorzy są zainteresowani maksymalnym pomnażaniem kapitału, a poszukujące go przedsiębiorstwa – sfinansowaniem swoich przedsięwzięć gospodarczych, zapewniających pomnożenie zaangażowanych środków w stopniu satysfakcjonującym obie strony¹. Powyższe dążenia wywierają znaczny wpływ na działania zmierzające do umiędzynarodowienia standardów rachunkowości i sprawozdawczości finansowej w drodze konwergencji.

Opracowywane standardy rachunkowości stanowią alternatywę dla rynku i rozwiązań legislacyjnych jako środków organizacji społeczeństw. Postępująca standaryzacja i harmonizacja rachunkowości umożliwia wyższy stopień globalnego porządku we współczesnym świecie. Wprowadzone do ustawodawstwa międzynarodowego Międzynarodowe Standardy Rachunkowości oraz Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej mają za zadanie ułatwić transakcje międzynarodowe poprzez umożliwienie porównywalności i przejrzystości.

¹ *Rachunkowość finansowa. Teoretyczne podstawy*. Red. J. Samelak. Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej, Poznań 2006, s. 42.

stości sprawozdań finansowych przedsiębiorstw różnych krajów, o różnych uwarunkowaniach społeczno-gospodarczo-prawnych oraz różnych tradycjach kulturowych².

1. Implikacja MSR/MSSF do ustawodawstwa krajów Unii Europejskiej

Opracowanie i wdrożenie międzynarodowych wzorców postępowania w rachunkowości, a w szczególności sporządzania porównywalnych sprawozdań finansowych, wymaga odpowiednich działań w zakresie harmonizacji i standaryzacji rachunkowości³.

Harmonizacja jest terminem używanym w rachunkowości międzynarodowej do określenia procesu redukcji różnic w sprawozdawczości finansowej pomiędzy krajami. Harmonizacja zasad rachunkowości dąży do zmniejszenia ilości stosowanych praktyk poprzez określenie takiego ich zestawu, w ramach którego przedsiębiorstwa mogą dokonywać wyboru ewentualnych rozwiązań co do określonych zasad rachunkowości⁴. Standaryzacja rachunkowości oznacza stosowanie tych samych reguł i zasad sporządzania sprawozdań finansowych, czyli sugeruje narzucenie bardziej sztywnego i wąskiego zestawu reguł, którymi powinny się kierować przedsiębiorstwa. Wyższym stopniem harmonizacji jest zatem standaryzacja umożliwiająca wprowadzenie zunifikowanych zasad rachunkowości, w tym sprawozdawczości finansowej bez względu na zasięg ich oddziaływania. Udana harmonizacja zasad rachunkowości może zatem docelowo doprowadzić do jej standaryzacji⁵.

Pojęcie standardu rachunkowości pojawiło się w krajach anglosaskich i oznacza wzorzec lub normę opracowane przez gremia ekspertów w zakresie rachunkowości – praktyków, przedstawicieli nauki, poprzedzone długim okresem badań i szeroko zakrojonych konsultacji. Standardy obejmują zagadnienia dotyczące uznawania, pomiaru, wyceny i prezentacji wyróżnionych składników

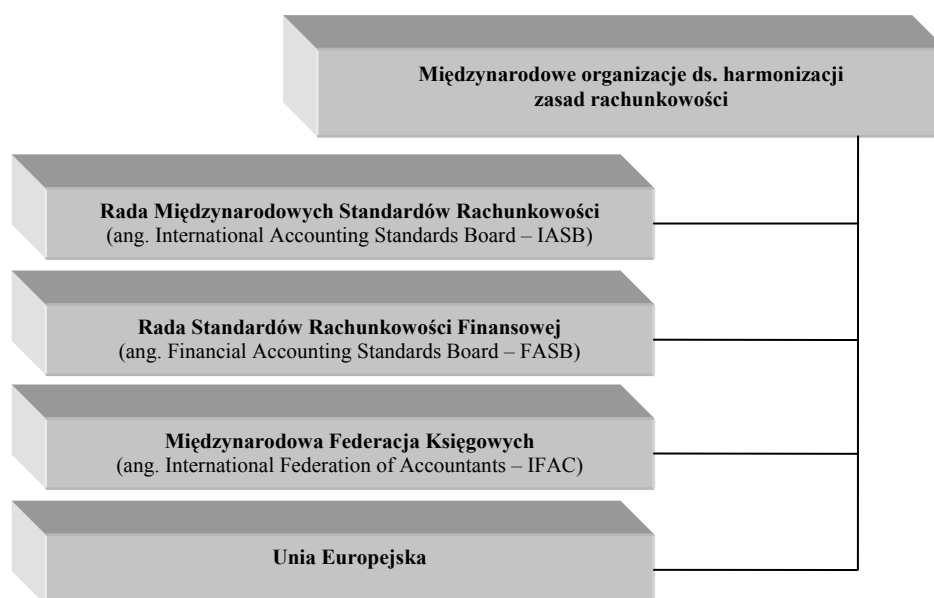
² A. Jaruga: *Perspektywy rozwoju rachunkowości w świetle konwergencji Międzynarodowych Standardów Rachunkowości*. W: *Rachunkowość wczoraj, dziś, jutro*. Red. T. Cebrowska, A. Kowalik, R. Stępień. Wydawnictwo Stowarzyszenia Księgowych w Polsce, Warszawa 2007, s. 523.

³ I. Olchowicz, A. Tłaczała: *Sprawozdawczość finansowa według krajowych i międzynarodowych standardów*. Difin, Warszawa 2009, s. 13.

⁴ *Rachunkowość finansowa...*, op. cit., s. 43-44.

⁵ J. Samelak: *Determinanty sprawozdawczości finansowej przedsiębiorstw oraz kierunki jej dalszego rozwoju*. Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej, Poznań 2004, s. 57.

w sprawozdaniu finansowym⁶. Organizacje zajmujące się problematyką harmonizacji rachunkowości przedstawiono na rysunku 1.

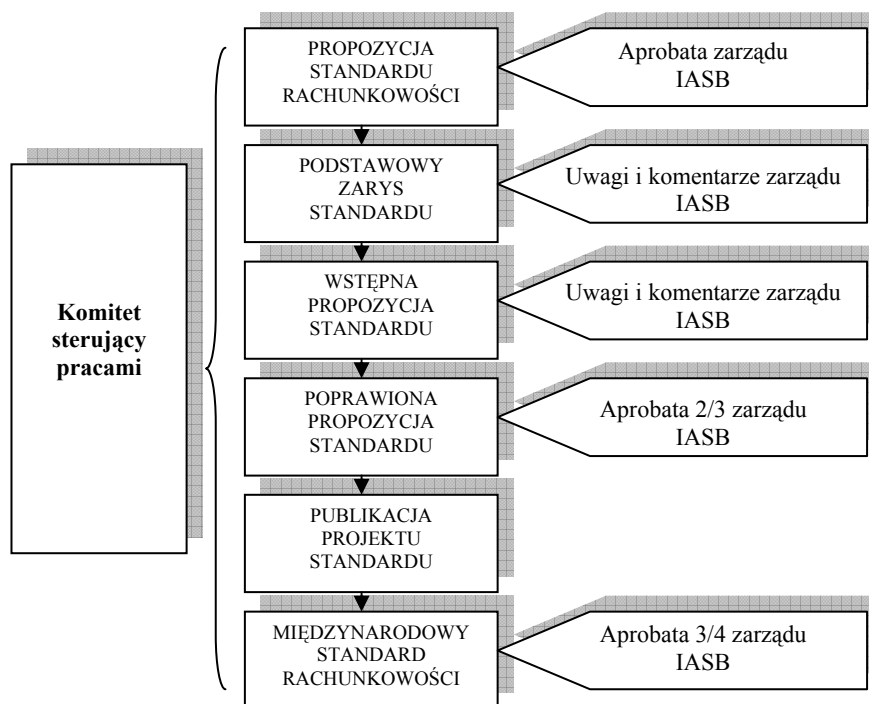


Rys. 1. Międzynarodowe organizacje zajmujące się procesem harmonizacji zasad rachunkowości

Główną rolę w kreowaniu i wdrażaniu Międzynarodowych Standardów Rachunkowości spełnia Rada Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (IASB), która powstała w 1973 r. pod nazwą Komitet Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (IASC). Radę założyła grupa składająca się z 9 organizacji profesjonalnych, głównie z krajów anglosaskich. W 2001 r. w wyniku restrukturyzacji IASC zrezygnowano z koncepcji opartej na tworzeniu IASB poprzez organizacje zawodowe i powołano elitarny oraz profesjonalny zespół ekspertów. Do zadań Rady należy wyłącznie opracowywanie standardów. Każdy przygotowany przez Radę MSR/MSSF składa się z postanowień standardu, wytycznych dotyczących jego wdrożenia i uzasadnienia wniosków, czyli wyjaśnienia toku rozumowania i przytoczenia argumentacji przemawiającej za przyjęciem danego rozwiązania, a odrzuceniem innych rozwiązań wariantowych. Proces ustalania standardów jest złożony i wieloetapowy. Biorą w nim udział

⁶ J. Turyna: *Standardy sprawozdawczości finansowej. MSSF/US GAAP. Polskie ustawodawstwo*. Difin, Warszawa 2006, s. 14-15.

księgowi, analitycy finansowi, przedstawiciele środowisk biznesu, giełd, organów władz, środowiska akademickiego⁷. Proces uchwalania Międzynarodowych Standardów Rachunkowości przedstawiono na rysunku 2.



Rys. 2. Proces uchwalania Międzynarodowych Standardów Rachunkowości

Prawidłowa konstrukcja Międzynarodowego Standardu Rachunkowości/Międzynarodowego Standardu Sprawozdawczości Finansowej, który może być wdrażany do ustawodawstwa danego kraju, wymaga:

- określenia i przeanalizowania wszystkich zagadnień związanych z danym problemem, a następnie rozważenia możliwości zastosowania założeń koncepcyjnych sporządzania i prezentacji sprawozdań finansowych⁸ według MSR do tych zagadnień,

⁷ Z. Messner: *Rachunkowość finansowa z uwzględnieniem MSSF*. Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2007, s. 40.

⁸ Założenia koncepcyjne sporządzania i prezentacji sprawozdań finansowych są nazywane również Ramami Konceptualnymi MSSF. Zawierają one ogólne, fundamentalne zasady sporządzania i prezentacji sprawozdań finansowych ogólnego przeznaczenia dla potrzeb użytkowników zewnętrznych i stanowią ogólną, teoretyczną strukturę rachunkowości finansowej, która dostarcza wytycznych do formułowania praktyk rachunkowości.

- analizy krajowych wymogów i praktyki rachunkowej oraz wymiany poglądów na ten temat z krajowymi podmiotami opracowującymi standardy,
- przeprowadzenia konsultacji ze stałą grupą doradcą w sprawie zasadności włączenia danego problemu do porządku prac Rady,
- powołania doraźnej grupy konsultacyjnej w związku z projektem,
- opublikowania wstępnego dokumentu dyskusyjnego w celu przedłożenia go do publicznej dyskusji,
- opublikowania projektu standardu zatwierdzonego przynajmniej 8 głosami członków Rady, w celu przedłożenia go do publicznej dyskusji, w tym opublikowanie *votum separatum* członków Rady,
- opublikowania w projekcie standardu uzasadnienia wniosków,
- rozważenia wszystkich uwag, jakie wpłynęły w odpowiedzi na dokumenty dyskusyjne i projekty standardów,
- zatwierdzenia standardu przez członków Rady oraz włączenie do opublikowanego standardu wszelkich zdań odrębnych,
- opublikowania, wraz ze standardem, uzasadnienia wniosków objaśniających między innymi etapy właściwych procedur oraz sposób uwzględniania przez IASB uwag zgłoszonych do projektu standardu w toku publicznej dyskusji⁹.

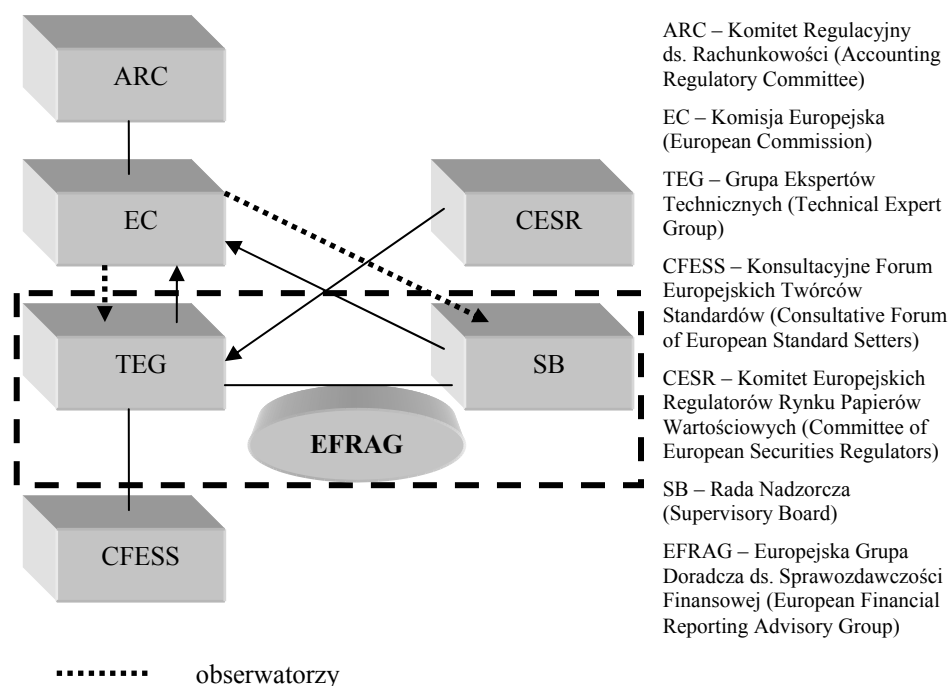
Rozporządzeniem nr 1606/2002¹⁰ kraje członkowskie od 1 stycznia 2005 r. zostały zobligowane do wprowadzenia Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej jako podstawy skonsolidowanych sprawozdań finansowych spółek notowanych na rynkach kapitałowych Europejskiego Obszaru Gospodarczego. Zgodnie z tym rozporządzeniem:

- wszystkie spółki wchodzące w skład Unii Europejskiej, notowane na regulowanych rynkach muszą stosować Międzynarodowe Standardy Rachunkowości jako podstawę swych skonsolidowanych sprawozdań finansowych,
- kraje członkowskie mogą rozszerzać stosowanie Międzynarodowych Standardów Rachunkowości na spółki nienotowane na giełdach, a także na sprawozdania jednostkowe, a nie tylko sprawozdania grup kapitałowych,
- wprowadzenie Międzynarodowych Standardów Rachunkowości do unijnego otoczenia prawnego następuje na podstawie decyzji podjętej na poziomie Unii Europejskiej, obejmującej pełny zakres mechanizmu wdrożeniowego,
- odpowiednia infrastruktura instytucjonalna zapewnia zastosowanie standardów międzynarodowych w krajach członkowskich w taki sam sposób.

⁹ Z. Messner: *Rachunkowość finansowa...*, op. cit., s. 41.

¹⁰ Rozporządzenie (WE) Nr 1606/2002 Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 19 lipca 2002 r. w sprawie stosowania Międzynarodowych Standardów Rachunkowości.

Unia Europejska opracowała bardzo złożony mechanizm wdrażania MSR/MSSF¹¹, który został przedstawiony na rysunku 3.



Rys. 3. Mechanizm wdrażania MSR/MSSF

Źródło: A.A. Jaruga, M. Frędzel, R. Ignatowski, P. Kabulski: *Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej (MSSR/MSR) nowe regulacje*. Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 2006, s. 14.

Unia Europejska wprowadziła złożony mechanizm analizy rozwiązań każdego standardu oraz odpowiednich interpretacji standardów pod kątem ich zgodności z wymaganiami unijnymi. Wynik przeprowadzonej analizy musi być zaakceptowany przez Komitet Regulacyjny Rachunkowości (ARC), Komisję oraz Parlament Europejski i dopiero wówczas standard lub interpretacja mogą zostać ogłoszone w Dzienniku Urzędowym UE (L). Wprowadzony mechanizm uchwalania MSR/MSSF z jednej strony eliminuje ewentualne błędy, które mogą wystąpić w danym standardzie, natomiast z drugiej strony powoduje opóźnienia we wprowadzaniu tych standardów.

¹¹ A.A. Jaruga, M. Frędzel, R. Ignatowski, P. Kabulski: *Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej (MSSR/MSR) nowe regulacje*. Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 2006, s. 14.

Konkludując, należy stwierdzić, że mechanizm przyjęcia do stosowania na terytorium krajów Unii Europejskiej poszczególnych standardów składa się z trzech podstawowych etapów:

- rekomendacji przez Europejską Grupę Doradczą ds. Sprawozdawczości Finansowej (EFRAG),
- podjęcia decyzji w sprawie przyjęcia lub odrzucenia standardu przez Komitet Regulacyjny ds. Rachunkowości (ARC),
- opublikowania przez Komisję Europejską rozporządzenia zawierającego tekst pełnego standardu w językach urzędowych UE.

2. Ramy Konceptualne sprawozdawczości finansowej

Międzynarodowe Standardy Rachunkowości dotyczą sprawozdań finansowych, tj. m.in. bilansu, rachunku zysków i strat, zestawienia zmian w pozycji finansowej, not objaśniających każdej organizacji komercyjnej. Są one szczególnie ważne dla ponadnarodowych korporacji¹². Istotne znaczenie dla tychże korporacji mają Ramy Konceptualne sprawozdawczości finansowej koordynowane przez Conseil National de Comptabilité – Francuską Radę Rachunkowości. Ramy Konceptualne sprawozdawczości finansowej tworzą system koncepcji, na których opierają się w głównej mierze sprawozdania finansowe. Ramy Konceptualne obejmują:

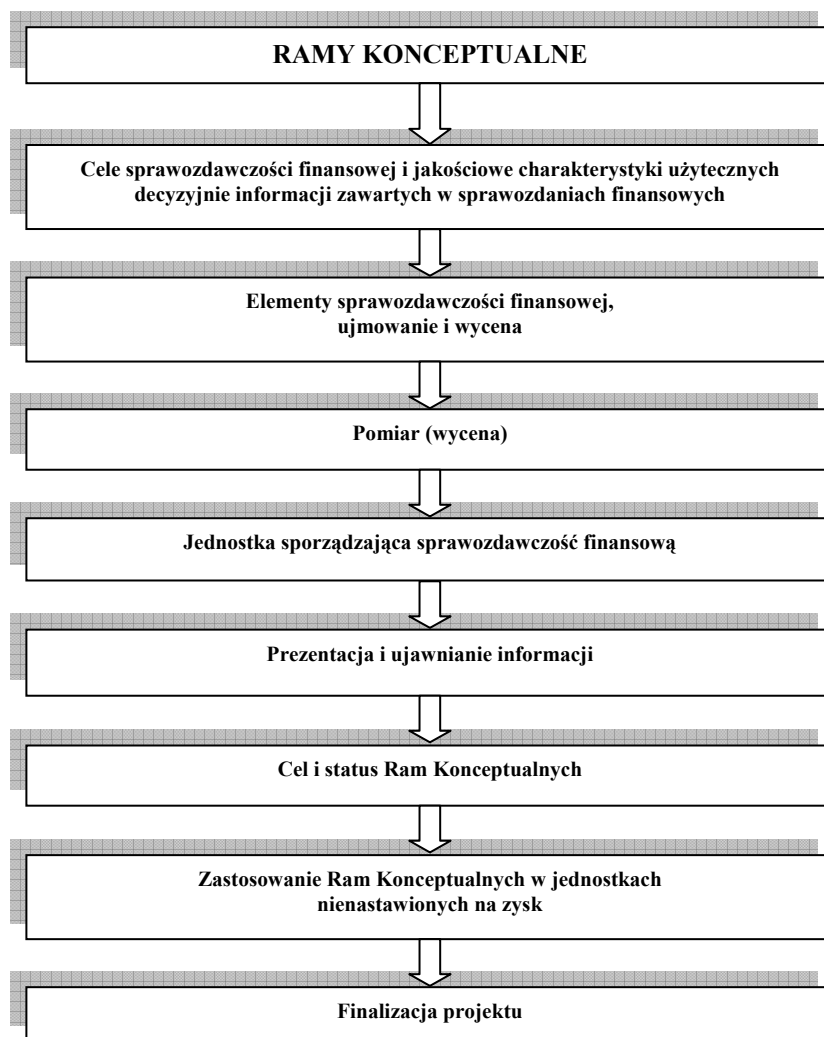
- cele sprawozdań finansowych,
- podstawowe założenia jakościowe determinujące użyteczność informacji zawartych w sprawozdaniach finansowych,
- definicje uznania i pomiaru elementów sprawozdań finansowych,
- koncepcje zachowania kapitału.

Cel wyznacza kierunek sprawozdań finansowych, koncepcje służą do merytorycznej oceny zastosowania możliwych rozwiązań, co sprzyja wyeliminowaniu większości problemów przy tworzeniu standardów sprawozdawczości finansowej oraz ich wdrażaniu i stosowaniu przez organizacje. Ramy Konceptualne są fundamentem krajowych standardów rachunkowości, badań naukowych oraz szeroko rozumianych międzynarodowych regulacji rachunkowości.

Wypracowaniu wysokiej jakości globalnych standardów rachunkowości służy zapoczątkowana w 2002 r. współpraca pomiędzy Radą Międzynarodowych Standardów Rachunkowości a jej amerykańskim odpowiednikiem Financial Accounting Standards Board (FASB) tworzącym US GAAP – Generally

¹² J. Turyna: *Standardy rachunkowości...*, op. cit., s. 21.

Accepted Accounting Principles (United States). Międzynarodowa współpraca obu organizacji ma na celu niwelowanie różnic pomiędzy US GAAP a MSR/MSSF. Podstawowym celem tej współpracy jest opracowanie Ram Konceptualnych sprawozdawczości finansowej, które mają być podstawą globalnych standardów rachunkowości. Fazy wspólnego projektu Ram Konceptualnych przedstawiono na rysunku 4.



Rys. 4. Fazy opracowywania Ram Konceptualnych

Źródło: Na podstawie: A. Jaruga: *Perspektywy rozwoju rachunkowości w świetle konwergencji Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej*. W: *Rachunkowość wczoraj, dziś, jutro*. Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 2007, s. 527.

Nowe Ramy Konceptualne sprawozdawczości finansowej opracowane wspólnie przez RMSR i FASB określiły, że celem sprawozdawczości finansowej ogólnego przeznaczenia jest dostarczenie informacji finansowej o jednostce sprawozdawczej, która będzie użyteczna dla obecnych i potencjalnych inwestorów kapitałowych oraz pożyczkodawców i innych wierzycieli, przy podejmowaniu przez nich decyzji, które leżą w ich gestii jako dostarczycieli kapitału, czyli tych, którzy mają roszczenia do zasobów jednostki¹³. Podejmując takie decyzje, dostarczyciele kapitału są zainteresowani:

- oceną zdolności jednostki do generowania dodatnich przepływów pieniężnych netto,
- zdolnością zarządu do ochrony i zwiększenia swojej inwestycji¹⁴.

Konkludując, należy stwierdzić, że celem sprawozdań finansowych jest dostarczenie informacji o sytuacji finansowej, wynikach działalności oraz zmianach sytuacji finansowej jednostki, które będą użyteczne dla szerokiego kręgu użytkowników przy podejmowaniu decyzji gospodarczych. Ponadto sprawozdania finansowe ilustrują sposób, w jaki kierownictwo jednostki zarządza nią i ochrania majątek oraz odpowiedzialność kierownictwa za powierzone zasoby. Podstawową wadą współczesnych sprawozdań finansowych jest przedstawianie skutków finansowych zdarzeń z przeszłości oraz niedostateczna informacja na temat niefinansowych składników majątku przedsiębiorstwa.

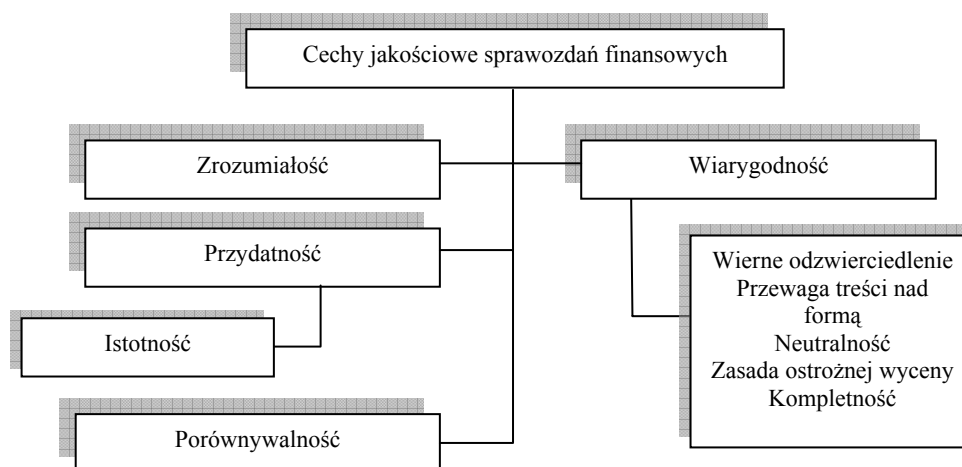
3. Jakość informacji zawartych w sprawozdaniach finansowych użytecznych do podejmowania decyzji

Podstawowym celem sprawozdań finansowych jest zaspokojenie potrzeb informacyjnych szerokiego kręgu użytkowników zarówno zewnętrznych (inwestorzy, kredytodawcy, kontrahenci, klienci, rząd i agendy rządowe, społeczeństwo i inni), jak i wewnętrznych (zarząd przedsiębiorstwa, pracownicy i inni).

Cechy jakościowe sprawozdań finansowych to takie ich właściwości, które sprawiają, że informacje zawarte w sprawozdaniach są przydatne dla użytkowników. Według założeń koncepcyjnych wyróżnia się cztery główne cechy jakościowe sprawozdań finansowych, zaprezentowane na rysunku 5.

¹³ *Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej (MSSF)*. T. 1. Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 2007, s. 48.

¹⁴ A. Jaruga, M. Frędzel, R. Ignatowski, P. Kabalski: *Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej (MSR/MSSF) 2009. Najnowsze zmiany*. Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 2009, s. 27.



Rys. 5. Cechy jakościowe sprawozdań finansowych

Źródło: Na podstawie: *Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej (MSSF)*. T. I. Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 2007, s. 48.

Zrozumiałość jest niezbędną cechą informacji przedstawionych w sprawozdaniach finansowych. Zakłada się jednocześnie, że użytkownicy sprawozdań finansowych posiadają wystarczającą wiedzę z zakresu biznesu, działalności gospodarczej i rachunkowości oraz wykazują ochotę do uważnego zapoznania się z prezentowanymi informacjami¹⁵. Ponadto zrozumiałość sprawozdania finansowego wymaga od jego użytkowników wnikliwości, uwagi i kojarzenia faktów przy czytaniu informacji. Przydatność sprawozdań finansowych jest związana z użytecznością informacji. Aby informacje zawarte w sprawozdaniu finansowym były użyteczne, muszą być przydatne przy podejmowaniu decyzji przez ich użytkowników, pomagając im oceniać przeszłe, przyszłe i teraźniejsze zdarzenia albo potwierdzając i korygując ich poprzednie oceny. Informacje zawarte w sprawozdaniach finansowych dotyczące osiągniętych w przeszłości wyników działalności jednostki gospodarczej są wykorzystywane do prognozowania przyszłej sytuacji finansowej. Na przydatność informacji wpływa ich charakter i istotność. Istotne informacje to takie, których pominięcie lub zniekształcenie wpływa na jakość podejmowanych decyzji gospodarczych.

Ważną cechą jakościową informacji zawartych w sprawozdaniach finansowych jest ich porównywalność w stosunku do:

- informacji prezentowanych przez inne podmioty z danej branży,
- informacji prezentowanych w poprzednich okresach,

¹⁵ *Międzynarodowe Standardy...*, op. cit., s. 53.

- informacji w innych częściach sprawozdania (tzw. wewnętrzna spójność sprawozdania)¹⁶.

Porównywalność sprawozdań finansowych pozwala na dokonywanie analiz finansowych w czasie, czyli ustalanie trendów w działalności jednostki i dokonywanie analiz finansowych w przestrzeni, co daje możliwość dokonywania porównań jednostek działających w tej samej branży. Porównywalność danych w powyższych trzech wymiarach umożliwia użytkownikom sprawozdań samodzielną analizę informacji i dostrzeżenie zależności oraz trendów.

Brak porównywalności sprawozdań finansowych, czyli nieprzestrzeganie tych samych zasad wyceny oraz prezentacji informacji, uniemożliwia dokonywanie oceny sytuacji majątkowej, finansowej czy wyniku działalności¹⁷. W celu zapewnienia porównywalności jednostka gospodarcza powinna zatem stosować z okresu na okres te same zasady wyceny aktywów i pasywów, ustalania wyniku finansowego oraz sposobów prezentacji i grupowania pozycji sprawozdania finansowego. Użytkownicy informacji wynikających ze sprawozdań finansowych powinni mieć możliwość identyfikacji różnic w polityce rachunkowości oraz zmian w sposobie prezentacji informacji. Zgodnie z obowiązującymi przepisami polskiej Ustawy o rachunkowości przyjęte zasady rachunkowości należy stosować w sposób ciągły, dokonując w kolejnych latach obrotowych jednakowego grupowania operacji gospodarczych, wyceny aktywów, w tym także dokonywania odpisów amortyzacyjnych lub umorzeniowych, ustalania wyniku finansowego i sporządzania sprawozdań finansowych, tak aby za kolejne lata informacje z nich wynikające były porównywalne. Wskazane na dzień zamknięcia w księgach rachunkowych stany aktywów i pasywów należy ująć w tej samej wysokości, w otwartych na następny rok księgach rachunkowych¹⁸. W celu rzetelnego i jasnego przedstawienia sytuacji jednostka może, ze skutkiem od pierwszego dnia roku obrotowego, bez względu na datę podjęcia decyzji, zmienić dotychczas stosowane rozwiązania na inne, przewidziane ustawą. W takim przypadku należy w sprawozdaniu finansowym jednostki za rok obrotowy, w którym zmiany te nastąpiły, podać przyczyny tych zmian, określić liczbowo ich wpływ na wynik finansowy oraz zapewnić porównywalność danych sprawozdania finansowego dotyczących roku poprzedzającego rok obrotowy, w którym dokonano zmian¹⁹.

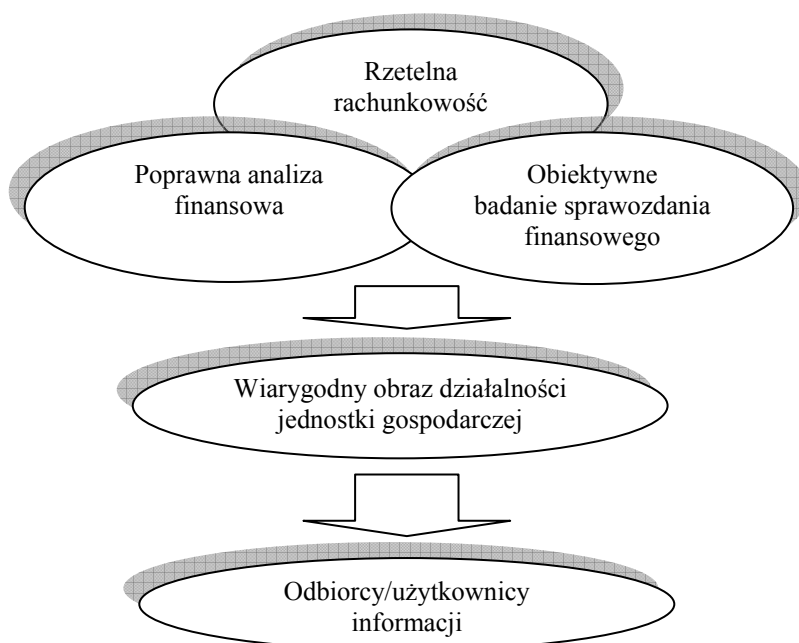
¹⁶ *Sprawozdanie finansowe według polskich i międzynarodowych standardów rachunkowości*. Red. G.K. Świdorska, W. Więclaw. Difin, Warszawa 2009, s. 2-11.

¹⁷ I. Olchowicz, A. Tłaczała: *Sprawozdawczość finansowa...*, op. cit., s. 39.

¹⁸ Art. 5 ust. 1 Ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz.U. z 2002, nr 76, poz. 694 z późn. zm.).

¹⁹ Art. 8 ust. 2 Ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz.U. z 2002, nr 76, poz. 694 z późn. zm.).

Użyteczność informacji zawartych w sprawozdaniach finansowych w dużej mierze zależy od ich wiarygodności. Informacje wiarygodne to takie, które są obiektywne, kompletne, bezstronne, niezawierające istotnych błędów powodujących ich zniekształcenie. Informacjami niewiarygodnymi są informacje, które są efektem manipulacji danymi pochodzącymi z systemu informacyjnego rachunkowości, przy wykorzystaniu luk w przepisach prawnych/zasadach rachunkowości oraz sporządzone takimi metodami pomiaru i zaprezentowane w taki sposób, aby dostarczały informacji pozwalających na kreowanie wizerunku finansowego przedsiębiorstwa w sposób skłaniający do oczekiwanych zachowań użytkowników tych informacji. Ustalenia Dyrektywy Unii Europejskiej nr 8²⁰ wyraźnie akcentują, że z wiarygodnością sprawozdania finansowego wiążą się zarówno: kompetencje zawodowe biegłych rewidentów (art. 6-13) oraz zapewnienie jakości (art. 29 i 43) i nadzoru publicznego (art. 32 i 33)²¹. Zasadnicze przesłanki kształtowania wiarygodności wizerunku przedsiębiorstwa przedstawiono na rysunku 6.



Rys. 6. Przesłanki kształtowania wiarygodności obrazu działalności jednostki gospodarczej

Źródło: B. Micherda: *Problemy wiarygodności sprawozdania finansowego*. Difin, Warszawa 2006, s. 23.

²⁰ Dyrektywa 2006/43/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 17 maja 2006 r. w sprawie ustawowych badań rocznych sprawozdań finansowych i skonsolidowanych sprawozdań finansowych (Dziennik Urzędowy UE L 157 9.96.2006).

²¹ B. Micherda: *Problemy wiarygodności sprawozdania finansowego*. Difin, Warszawa 2006, s. 22.

Rzetelna rachunkowość jest gwarantem wiarygodnego sprawozdania finansowego. Przeprowadzona na tej podstawie poprawna analiza finansowa tworzy przydatne oceny o potencjale i dokonaniach danej jednostki gospodarczej. Obiektywne badanie sprawozdania finansowego jest podstawą opinii o obrazie działalności gospodarczej.

Na wiarygodność informacji ma wpływ stosowanie następujących zasad:

- przewaga treści nad formą – aby informacje mogły wiernie odzwierciedlać wpływ zdarzeń gospodarczych na sytuację finansową i wynik działalności jednostki, powinny być ujęte w księgach i zaprezentowane w sprawozdaniu finansowym zgodnie z ich treścią ekonomiczną, a nie tylko formą prawną²²,
- neutralność – aby informacje zawarte w sprawozdaniach finansowych były wiarygodne, muszą być bezstronne; sprawozdanie finansowe nie jest bezstronne, jeżeli przez odpowiedni dobór i sposób prezentacji informacji finansowych wywiera się wpływ na podejmowanie decyzji lub formułowanie ocen, w celu osiągnięcia wcześniej zaplanowanych rezultatów²³,
- zasada ostrożności – oznacza uwzględnienie niezbędnego w warunkach niepewności stopnia przezorności przy dokonywaniu oceny wymagającej szacunków, tak aby wartość aktywów nie została zawyżona, a wartość zobowiązań zaniżona; zasada ostrożności sprowadza się głównie do²⁴:
 - uznania kosztów, jeśli tylko są prawdopodobne,
 - uznania przychodów, tylko wtedy, gdy są rzeczywiście pewne²⁵,
- kompletność – aby informacje zawarte w sprawozdaniach finansowych były wiarygodne, muszą być kompletne, gdyż pominięcie danych może spowodować, że informacje stają się nieprawdziwe i wprowadzają w błąd,
- wierne odzwierciedlenie – zasada ta wymaga, aby wszystkie zdarzenia gospodarcze były ujmowane w rachunkowości na podstawie możliwych do sprawdzenia, opartych na obiektywnych danych faktach.

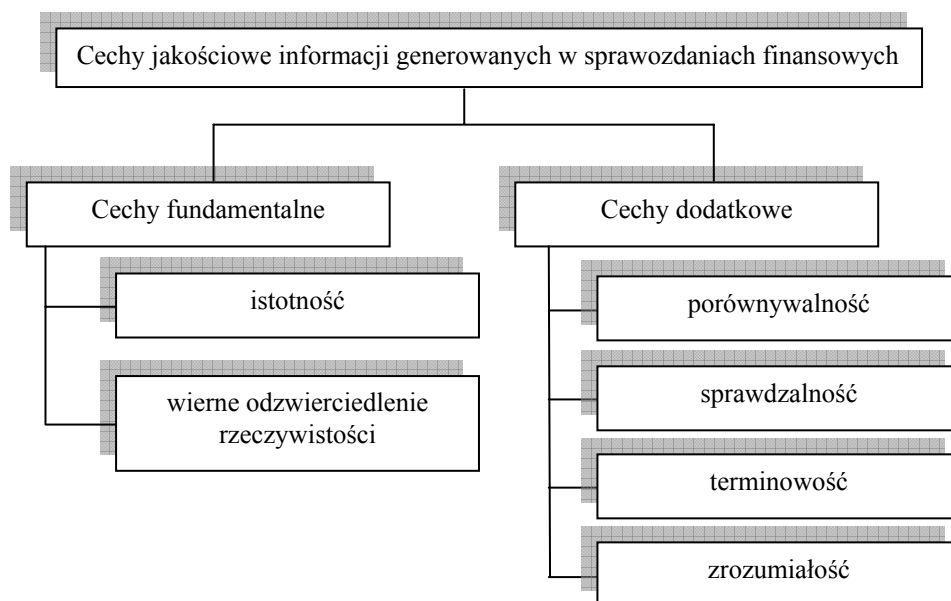
W projekcie nowych Ram Konceptualnych przyjęto odmienną w porównaniu z aktualnymi Załoženiami Konceptyjnymi hierarchię cech jakościowych informacji, przyczyniających się do użyteczności sprawozdań finansowych. Wśród cech jakościowych informacji wyróżniono cechy fundamentalne oraz cechy dodatkowe zaprezentowane na rysunku 7.

²² Art. 4 ust. 2 Ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz.U. z 2002, nr 76, poz. 694 z późn. zm.).

²³ *Międzynarodowe Standardy...*, op. cit., s. 55.

²⁴ *Rachunkowość w świetle uregulowań ustawy z dnia 29 września 1994*. Skrypt szkoleniowy. Red. G.K. Świderska. Nicom Audytor, Warszawa 1995.

²⁵ Art. 7 ust. 1 pkt 3 i art. 41 Ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz.U. z 2002, nr 76, poz. 694 z późn. zm.).



Rys. 7. Cechy jakościowe informacji generowanych w sprawozdaniach finansowych

Informacje zawarte w sprawozdaniach finansowych są istotne wtedy, gdy czynią różnice w decyzjach podejmowanych przez użytkowników, którzy są dostarczycielami kapitału. Wierne odzwierciedlenie rzeczywistości występuje wtedy, gdy odzwierciedlenie transakcji i zdarzeń gospodarczych jest kompletne, neutralne, wolne od błędów i zgodne z treścią ekonomiczną. Ważne jest również, aby sprawozdania finansowe dostarczały informacji terminowo, gdyż zwłoka w przekazywaniu informacji może sprawić, że informacje stracą swoją przydatność.

Podsumowanie

Przyjęcie przez poszczególne jednostki gospodarcze krajów Unii Europejskiej w rachunkowości MSR jest procesem bardzo trudnym, gdyż sprawozdania finansowe według MSSF muszą spełniać wymagania wszystkich MSR/MSSF obowiązujących na dzień sprawozdawczy. Wymagania MSSF obejmują: określenie pierwszego sprawozdania finansowego sporządzonego na podstawie MSSF i określenie okresów objętych pierwszym sprawozdaniem; określenie dnia przejścia na MSSF; wybór zasad rachunkowości zgodnych z MSSF obowiązujących na dzień sprawozdawczy; przygotowanie bilansu otwarcia według stanu na dzień przejścia na MSSF; retrospektywne zastosowanie przygotowanej polityki ra-

chunkowości do wszystkich okresów prezentowanych w pierwszym sprawozdaniu finansowym sporządzonym na podstawie MSSF; ujęcie wszystkich zobowiązań i aktywów zgodnie z MSSF oraz usunięcie ze sprawozdania finansowego wszystkich aktywów i zobowiązań niezgodnych z MSSF; wycenę aktywów i zobowiązań w bilansie otwarcia zgodnie z MSSF; ustalenie wszelkich wartości szacunkowych zgodnie z MSSF; ujęcie w pozycjach kapitału w bilansie otwarcia skutków zmian stosowanych zasad rachunkowości; spełnienie wszystkich wymagań dotyczących prezentacji i ujawnień zgodnie z MSSF.

Światowe trendy globalnej instytucjonalizacji standardów rachunkowości powodują, że postępujący proces konwergencji wymusza głębsze spojrzenie na cele i zasady rachunkowości. Działania Unii Europejskiej kładą głównie nacisk na aktualizowanie i rozwijanie Ram Konceptualnych, jednakże uzyskanie odpowiedniej zbieżności zasad rachunkowości w krajach różniących się rozwojowo i kulturowo wymaga pogłębionych badań naukowych i weryfikacji niektórych zasad rachunkowości.

DEVELOPMENT OF ACCOUNTING IN THE LIGHT OF THE CONVERGENCE OF INTERNATIONAL LEGISLATION

Summary

Progressive process of economic and financial globalization is carried out mainly by the gradual liberalization of capital, goods and services and labour flows between different regions and countries of the world. Increasing standardization and harmonization of accounting provides a higher degree of order in the global world. Implied to international legislation International Accounting Standards and International Financial Reporting Standards are intended to facilitate international transactions through the transparency of the comparability of financial statements of companies of countries with different socio-economic and legal conditions. Global trends of global accountancy standards institutionalization mean that the developing process of convergence requires a thorough look at the objectives and principles of accounting. The European Union activities put emphasis mainly on updating and developing Conceptual Frameworks, and obtaining adequate convergence of accounting principles in countries which are developmentally and culturally different requires a profound review of the rules.

Dorota Adamek-Hyska

KIERUNKI HARMONIZACJI RACHUNKOWOŚCI JEDNOSTEK SEKTORA PUBLICZNEGO

Wprowadzenie

Wiek XX i XXI to okres bardzo dynamicznego rozwoju rachunkowości na całym świecie. Już od wielu lat można zaobserwować harmonizację zasad sporządzania i prezentacji sprawozdań finansowych podmiotów gospodarczych, zwłaszcza spółek giełdowych. Sytuacja ta automatycznie została wymuszona zakrojoną na ogromną skalę globalizacją oznaczającą określony stan gospodarki światowej, charakteryzujący się liberalizacją handlu i przepływu kapitału, a także nasileniem się procesów integracji na świecie i umiędzynarodowienia życia gospodarczego¹. W ślad za harmonizacją zasad sporządzania i prezentacji sprawozdań finansowych sektora prywatnego podąża harmonizacja rachunkowości sektora publicznego.

Celem artykułu jest wskazanie uwarunkowań harmonizacji rachunkowości sektora publicznego w Unii Europejskiej. W artykule skoncentrowano się na zdefiniowaniu pojęcia harmonizacji rachunkowości oraz na zarysowaniu procesu harmonizacji rachunkowości sektora publicznego i tworzenia międzynarodowych standardów rachunkowości dla sektora publicznego. Wskazano także obecny stan rachunkowości polskiego sektora publicznego i obrane kierunki jej harmonizacji.

Przyjęte w artykule metody badawcze opierają się na studiach literaturowych, przeglądzie aktów prawnych oraz wnioskowaniu.

¹ Por. E. Walińska: *Międzynarodowe standardy rachunkowości*. Oficyna Ekonomiczna, Kraków 2005, s. 23.

1. Pojęcie harmonizacji rachunkowości

Problematyka harmonizacji rachunkowości od wielu lat stanowi na całym świecie ważny aspekt badawczy i w teorii rachunkowości jest tematem wielu opracowań². Pojęcie harmonizacji rachunkowości oznacza zmniejszenie liczby stosowanych praktyk rachunkowości przez określenie takiego ich zestawu, w ramach którego podmioty gospodarcze mogą dokonywać wyboru³. A. Jarugowa określa harmonizację jako zamierzenie w kierunku podobieństw w wyborze między alternatywnymi rozwiązaniami w rachunkowości⁴. W innym opracowaniu autorka stwierdza, że harmonizacja zasad rachunkowości w skali regionalnej czy międzynarodowej oznacza proces zwiększenia porównywalności sprawozdań finansowych poprzez wprowadzenie spójnego zestawu wzorców (standardów) opartego na wspólnych założeniach i koncepcjach przy określonych granicach stopnia odmienności stosowanych w praktyce różnych krajów⁵. W literaturze przedmiotu z pojęciem harmonizacji bezpośrednio związane jest pojęcie standaryzacji. Standaryzacja oznacza proces przyjmowania przez zainteresowane strony identycznych lub zbliżonych praktyk (wzorców) rachunkowości⁶. Z kolei wykorzystanie przez podmioty gospodarcze identycznych praktyk doprowadza do unifikacji (ujednolichenia) stosowanych zasad rachunkowości. Słusznie jednak zauważa K. Winiarska, że utożsamianie standaryzacji z unifikacją wynika z tłumaczenia standaryzacji przy użyciu dostępnych na rynku słowników języka polskiego, bowiem obecnie opracowywane międzynarodowe standardy nie ujednolicają reguł postępowania w zakresie rachunkowości⁷. Zdaniem A. Jarugowej standardy mają za zadanie ułatwić transakcje realizowane na skalę globalną dzięki porównywalności i przejrzystości sprawozdań finansowych spółek z różnych krajów, o różnych tradycjach kulturowych oraz uwarunkowaniach społeczno-gospodarczych i systemach prawnych⁸.

² Na szczególną uwagę zasługują tu prace: *Międzynarodowe regulacje rachunkowości. Wpływ na rozwiązania krajowe*. Red. A. Jaruga. C.H. Beck, Warszawa 2002; *Rachunkowość u progu XXI wieku*. Red. A. Jaruga. Fundacja Rozwoju Rachunkowości, Warszawa 1998.

³ E. Walińska: *Międzynarodowe standardy rachunkowości*, op. cit., s. 29.

⁴ *Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej a ustawa o rachunkowości – podobieństwa i różnice*. Red. A. Jaruga. Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 2005, s. 12.

⁵ A. Jaruga: *Międzynarodowe regulacje rachunkowości*, op. cit., s. 3.

⁶ S.T. Surdykowski: *Rachunkowość międzynarodowa*. Kantor Wydawniczy Zakamycze, Kraków 1999, s. 73.

⁷ *Rachunkowość międzynarodowa*. Red. K. Winiarska. ODDK, Gdańsk 2009, s. 48.

⁸ A. Jaruga: *Perspektywy rozwoju rachunkowości w świetle konwergencji Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej*. W: *Rachunkowość wczoraj, dziś i jutro*. Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 2007, s. 532.

Silna potrzeba harmonizacji zasad rachunkowości przyczyniła się do opracowania Międzynarodowych Standardów Rachunkowości najpierw przez Komitet Międzynarodowych Standardów Rachunkowości, a potem do opracowania Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej (i aktualizacji dotychczasowych Międzynarodowych Standardów Rachunkowości) przez Radę Międzynarodowych Standardów Rachunkowości. W Polsce rola Międzynarodowych Standardów Rachunkowości wzrosła od 1 stycznia 2002 r. Do tego czasu standardy te były znane tylko wśród księgowych spółek publicznych, gdyż Komisja Papierów Wartościowych i Giełd postawiła wymogi prezentacji danych porównawczych według Międzynarodowych Standardów Rachunkowości. 1 stycznia 2002 r. weszła w życie nowelizacja Ustawy o rachunkowości, która w sposób bezpośredni odwołuje się do Międzynarodowych Standardów Rachunkowości w kwestiach nieuregulowanych przez ustawę i krajowe standardy rachunkowości. Dalej akcesja Polski do Unii Europejskiej wymusiła respektowanie postanowień unijnych w zakresie uregulowań odnoszących się do Międzynarodowych Standardów Rachunkowości. Komisja Europejska zdecydowała o zakresie obligatoryjnego stosowania zatwierdzonych Międzynarodowych Standardów Rachunkowości od 1 stycznia 2005 r.⁹ przez wszystkie spółki notujące papiery wartościowe na giełdach Europejskiego Obszaru Gospodarczego i sporządzające skonsolidowane sprawozdania finansowe. Kolejne nowelizacje polskiego prawa bilansowego uwzględniły zalecenia prawne Unii Europejskiej i zobowiązały do sporządzania skonsolidowanych sprawozdań finansowych banki i emitentów papierów wartościowych dopuszczonych do obrotu na jednym z rynków regulowanych krajów Europejskiego Obszaru Gospodarczego według Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (i Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej). Oprócz tego, zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Rachunkowości (i Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej), skonsolidowane sprawozdania finansowe mogą sporządzać emitenci papierów wartościowych zamierzający ubiegać się lub ubiegający się o ich dopuszczenie do obrotu na jednym z rynków regulowanych krajów Europejskiego Obszaru Gospodarczego oraz jednostki dominujące niższego szczebla, wchodzące w skład grupy kapitałowej, w której jednostka dominująca wyższego szczebla sporządza skonsolidowane sprawozdanie finansowe zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Rachunkowości (i Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej).

⁹ Przyczyniły się do tego regulacje Dyrektywy 2003/50/EC z dnia 18 czerwca 2003 roku zmieniającej Dyrektywę Czwartą, Siódmą 86/635/EEC i 91/674/EEC o rocznych sprawozdaniach finansowych i skonsolidowanych sprawozdaniach finansowych. Zmiany te wynikały z przyjęcia przez Unię Rozporządzenia nr 1606/2002 Parlamentu Europejskiego i Rady Unii Europejskiej z dnia 19 lipca 2002 roku w sprawie stosowania Międzynarodowych Standardów Rachunkowości.

Jednostkowe sprawozdania finansowe mogą sporządzać, według wymienionych standardów, emitenci papierów wartościowych dopuszczonych, emitenci zamierzający ubiegać się lub ubiegający się o ich dopuszczenie do obrotu na jednym z rynków regulowanych krajów Europejskiego Obszaru Gospodarczego, a także jednostki wchodzące w skład grupy kapitałowej, w której jednostka dominująca sporządza skonsolidowane sprawozdanie finansowe zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Rachunkowości (i Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej).

2. Próby harmonizacji rachunkowości jednostek sektora publicznego w krajach Unii Europejskiej

W literaturze przez pojęcie sektora publicznego rozumie się sektor, z którego wyłączone przedsiębiorstwa zarobkowe (spółki prawa handlowego, banki, przedsiębiorstwa państwowe)¹⁰. Do sektora publicznego zalicza się głównie organy władzy publicznej i podległe im jednostki organizacyjne (np. państwowe jednostki budżetowe), a także jednostki samorządu terytorialnego i ich organy oraz podległe tym organom jednostki organizacyjne (np. samorządowe jednostki i zakłady budżetowe). Podmioty sektora publicznego mają wspólną cechę, a mianowicie wykonują zadania publiczne i w związku z tym są finansowane ze środków publicznych, dlatego są objęte jednolitym reżimem prawnym, odnoszącym się do zasad prowadzenia ich gospodarki finansowej, określonych w prawie finansów publicznych¹¹.

W sektorze publicznym system rachunkowości jest ważnym elementem kontroli i ochrony mienia publicznego oraz rozliczania kadr zarządzających z odpowiedzialności wobec polityków oraz wobec społeczności lokalnych i społeczeństwa na całym świecie. T. Kostrzewa podkreśla, że wymóg odpowiedzialności oznacza konieczność zapewnienia zainteresowanym stronom należytej, wiarygodnej i porównywalnej informacji pochodzącej z systemu rachunkowości¹².

W Europie rachunkowość jednostek sektora publicznego jest bardzo zróżnicowana, zarówno na poziomie międzynarodowym, jak i w obrębie poszczegól-

¹⁰ W.A. Nowak: *Kontyngencyjne modele rozwoju rachunkowości sektora finansów publicznych*. W: *System rachunkowości w nurcie wyzwań XXI wieku*. Red. E. Śnieżek. ODDK, Gdańsk 2008, s. 99.

¹¹ *Finanse publiczne. Komentarz praktyczny*. Red. E. Ruśkowski, J.M. Salacna. ODDK, Gdańsk 2007, s. 30.

¹² T. Kostrzewa: *Standardy sprawozdawczości finansowej sektora publicznego w Stanach Zjednoczonych*. W: *Rachunkowość teorii i praktyce*. T. III. Red. W. Gabrusewicz. Akademia Ekonomiczna, Poznań 2007, s. 167.

nych krajów – na szczeblach centralnym oraz regionalnym. Różnorodność ta dotyczy zasad wyceny składników majątkowych, a także ujawniania informacji o transakcjach i operacjach gospodarczych w sprawozdaniach finansowych, sprawozdaniach budżetowych oraz innych raportach. Jedno, co łączy rachunkowość sektora publicznego krajów europejskich, to stosowanie w różnym wymiarze zasady kasowej¹³ i zasady memoriałowej¹⁴ rachunkowości, a także silna potrzeba dostarczania porównywalnych informacji poprzez sprawozdania finansowe. K. Lüder i R. Jones w swojej publikacji wskazali, że w 9 krajach europejskich (Finlandia, Szwecja, Niemcy, Holandia, Francja, Włochy, Hiszpania, Wielka Brytania i Irlandia) rachunkowość sektora publicznego jest oparta na zasadzie memoriałowej na szczeblach regionalnych, a na szczeblu rządowym, jeśli opiera się na memoriale, to tylko częściowo i idąc w ślady rachunkowości sektora publicznego – na szczeblach regionalnych¹⁵.

Pod koniec ubiegłego wieku (1996 r.) podjęto próbę harmonizacji rachunkowości jednostek sektora publicznego. Efektem harmonizacji rachunkowości sektora publicznego są tworzone obecnie Międzynarodowe Standardy Rachunkowości Sektora Publicznego. Ich twórcą jest Międzynarodowa Federacja Księgowych (ang. *International Federation of Accountants*, IFAC), która podjęła się próby konwergencji Międzynarodowych Standardów Rachunkowości i Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej opracowywanych przez Radę Międzynarodowych Standardów Rachunkowości na potrzeby specyfiki sektora publicznego. W ramach struktur Międzynarodowej Federacji Księgowych utworzono Komitet Sektora Publicznego (ang. *Public Sector Committee*, PSC), którego głównym celem jest koordynacja ogólnościowych zasad i wymogów w zakresie sprawozdawczości finansowej, rachunkowości i audytu podmiotów sektora publicznego¹⁶. W 2004 r. Rada Międzynarodowych Standardów Rachunkowości oraz Komitet Sektora Publicznego zatwierdziły zmianę nazwy Komitetu na: Rada Międzynarodowych Standardów Rachunkowości Sektora Publicznego (ang. *International Public Sector Accounting Standards Board*, IPSASB). Misją Rady Międzynarodowych Standardów Rachunkowości Sektora Publicznego jest służenie interesowi publicznemu poprzez stworzenie wysokiej

¹³ Rachunkowość oparta na zasadzie kasowej rejestruje przychód (w ewidencji budżetu – dochód) w momencie wpływu gotówki, a koszt (w ewidencji budżetu – wydatek) w chwili jej wypływu. Podstawowym raportem jest tu rachunek przyływu środków pieniężnych.

¹⁴ Rachunkowość oparta na zasadzie memoriałowej rejestruje operacje gospodarcze w momencie ich zaistnienia, bez względu, czy towarzyszy im wpływ lub wypływ gotówki. Jej podstawowym wytworem jest rachunek zysków i strat oraz bilans.

¹⁵ K. Lüder, R. Jones: *Reforming Governmental Accounting and Budgeting in Europe*. Frankfurt 2003.

¹⁶ K. Winiarska, M. Kaczurak-Kozak: *Rachunkowość budżetowa*. Wolters Kluwer, Kraków 2007, s. 34.

jakości standardów rachunkowości stosowanych przez podmioty sektora publicznego z całego świata w celu przygotowania sprawozdań finansowych ogólnego przeznaczenia. Oprócz tego rola Rady sprowadza się także do:

- promowania stosowania Międzynarodowych Standardów Rachunkowości w sektorze publicznym i poszukiwania na arenie międzynarodowej akceptacji dla ich stosowania,
- przygotowania i publikowania innych dokumentów dotyczących sprawozdawczości finansowej sektora publicznego o charakterze naukowo-badawczym, analizujących najlepsze praktyki rachunkowości sektora publicznego,
- koordynowania działań podejmowanych przez różne, regionalne i krajowe ośrodki stanowiące regulacje rachunkowości sektora publicznego poszczególnych krajów¹⁷.

Według stanu na styczeń 2011 r. opracowano 31 Międzynarodowych Standardów Rachunkowości Sektora Publicznego, które przedstawiono w tabeli 1.

Tabela 1

Wykaz aktualnych Międzynarodowych Standardów Rachunkowości Sektora Publicznego

MIĘDZYNARODOWE STANDARDY RACHUNKOWOŚCI SEKTORA PUBLICZNEGO (INTERNATIONAL PUBLIC SECTOR ACCOUNTING STANDARDS)	
1	2
MSRSP 1 (IPSAS 1)	Prezentacja sprawozdań finansowych (Presentation of Financial Statements)
MSRSP 2 (IPSAS 2)	Sprawozdania z przepływu środków pieniężnych (Cash Flow Statements)
MSRSP 3 (IPSAS 3)	Polityka rachunkowości, zmiany w polityce rachunkowości i korygowanie błędów (Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors)
MSRSP 4 (IPSAS 4)	Skutki zmian kursów walut obcych (The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates)
MSRSP 5 (IPSAS 5)	Koszty finansowania zewnętrznego (Borrowing Costs)
MSRSP 6 (IPSAS 6)	Skonsolidowane i jednostkowe sprawozdania finansowe (Consolidated and Separate Financial Statements)
MSRSP 7 (IPSAS 7)	Inwestycje w jednostki stowarzyszone (Investments in Associates)
MSRSP 8 (IPSAS 8)	Zaangażowanie w joint venture (Interests in Joint Ventures)
MSRSP 9 (IPSAS 9)	Przychody z transakcji wymiany (Revenue from Exchange Transactions)
MSRSP 10 (IPSAS 10)	Sprawozdawczość finansowa w gospodarkach hiperinflacyjnych (Financial Reporting in Hyperinflationary Economies)

¹⁷ K. Grabiński, M. Kędzior: *Międzynarodowe Standardy Rachunkowości Sektora Publicznego*. W: *Ewolucja prawnych rozwiązań współczesnej rachunkowości*. Red. B. Micherda. C.H. Beck, Warszawa 2009, s. 128-129.

cd. tabeli 1

1	2
MSRSP 11 (IPSAS 11)	Kontrakty o roboty budowlane (Construction Contracts)
MSRSP 12 (IPSAS 12)	Zapasy (Inventories)
MSRSP 13 (IPSAS 13)	Leasing (Leases)
MSRSP 14 (IPSAS 14)	Zdarzenia po dacie raportu (Events After the Reporting Date)
MSRSP 15 (IPSAS 15)	Instrumenty finansowe: ujawnianie i prezentacja (Financial Instruments: Disclosure and Presentation)
MSRSP 16 (IPSAS 16)	Nieruchomości inwestycyjne (Investment Property)
MSRSP 17 (IPSAS 17)	Środki trwałe służące prowadzeniu działalności (Property, Plant and Equipment)
MSRSP 18 (IPSAS 18)	Sprawozdawczość dotycząca segmentów działalności (Segment Reporting)
MSRSP 19 (IPSAS 19)	Rezerwy, zobowiązania warunkowe i aktywa warunkowe (Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets)
MSRSP 20 (IPSAS 20)	Ujawnienia relacji i transakcji stron powiązanych (Related Party Disclosures)
MSRSP 21 (IPSAS 21)	Utrata wartości aktywów niewypracowujących środki pieniężne (Impairment of Non-Cash-Generating Assets)
MSRSP 22 (IPSAS 22)	Ujawnianie finansowych informacji o sektorze rządowym (Disclosure of Financial Information About the General Government Sector)
MSRSP 23 (IPSAS 23)	Przychody z niewymiennych transakcji (podatki i transfery) (Revenue From Non-Exchange Transactions (Taxes and Transfers))
MSRSP 24 (IPSAS 24)	Prezencja informacji budżetowych w sprawozdaniach finansowych (Presentation of Budget Information in Financial Statements)
MSRSP 25 (IPSAS 25)	Świadczenia pracownicze (Employee Benefits)
MSRSP 26 (IPSAS 26)	Utrata wartości aktywów wypracowujących środki pieniężne (Impairment of Cash-Generating Assets)
MSRSP 27 (IPSAS 27)	Rolnictwo (Agriculture)
MSRSP 28 (IPSAS 28)	Instrumenty finansowe: Prezentacja (Financial Instruments: Presentation)
MSRSP 29 (IPSAS 29)	Instrumenty finansowe: Ujmowanie i wycena (Financial Instruments: Recognition and measurement)
MSRSP 30 (IPSAS 30)	Instrumenty finansowe: Ujawnianie informacji (Financial Instruments: Disclosures)
MSRSP 31 (IPSAS 31)	Wartości niematerialne i prawne (Intangible Assets)

Źródło: Na podstawie: IFAC Handbook of International Public Sector Accounting Standards Boards Pro-nouncements. International Federation of Accountants (IFAC). February 2009. Tłumaczenie nazw standardów za: Rachunkowość międzynarodowa. Red. K. Winiarska. ODDK, Gdańsk 2009, s. 230-231; K. Winiarska, M. Kaczurak-Kozak: Rachunkowość budżetowa. Wolters Kluwer, Kraków 2007, s. 37-38; T. Kostrzewa: Uwarunkowania procesu harmonizacji rachunkowości sektora publicznego w gospodarce światowej. W: Aktualne problemy rachunkowości finansowej i zarządczej. Red. W. Gabrusewicz. Zeszyty Naukowe nr 83. Akademia Ekonomiczna, Poznań 2007, s. 40.

Międzynarodowe Standardy Rachunkowości Sektora Publicznego, tworzone od 2000 r., powstają wskutek zaadaptowania istniejących Międzynarodowych Standardów Rachunkowości, z uwzględnieniem szczególnych uwarunkowań sektora publicznego. Ze wskazanych w tabeli 1 standardów 25 opiera się na zasadzie memoriałowej, a tylko jeden z nich na zasadzie kasowej. Każdy ze standardów ma zbliżoną strukturę: zawiera informacje, na podstawie których został opracowany, oraz tabelę porównującą z odpowiednim Międzynarodowym Standardem Rachunkowości, który był podstawą do jej stworzenia. Standardy są przeznaczone do zastosowania przez następujące podmioty:

- organy władzy na poziomie państwowym,
- organy władzy na poziomie regionalnym,
- organy władzy na poziomie lokalnym,
- jednostki organizacyjne powyższych szczebli¹⁸.

Tworzenie międzynarodowych standardów dla sektora publicznego na bazie Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (i Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej) stwarza ogromną szansę na zwiększenie porównywalności informacji zarówno w wymiarze wewnętrznym, jak i zewnętrznym. W wymiarze wewnętrznym przyczynia się to do umożliwienia porównywalności gospodarki centralnej (rządowej) z gospodarką samorządową (lokalną) w obrębie jednego kraju, natomiast w wymiarze zewnętrznym można mówić o porównywalności gospodarek poszczególnych krajów, co da w efekcie możliwość dokonania wiarygodnej oceny skuteczności działania rządów lub oceny sytuacji gospodarczej wybranych krajów. Należy zgodzić się ze słowami R. Jonesa, który uważa, że „[...] nie trudno wymyślić argumenty przemawiające za standaryzacją rachunkowości budżetowej w Europie w ramach wspólnego rynku, ponieważ na przykład pracodawcy i pracownicy mogliby chcieć porównać warunki fiskalne w poszczególnych krajach w związku z podjęciem decyzji, gdzie mieszkać i pracować [...]”¹⁹.

Zastosowanie Międzynarodowych Standardów Rachunkowości Sektora Publicznego jest ważnym etapem reformy zarządzania finansami publicznymi, której głównym celem jest pełna przejrzystość i wyższa jakość sprawozdawczości finansowej jednostek sektora publicznego. Standardy te niewątpliwie stanowią ważny impuls do stosowania w większym zakresie zasady memoriałowej w rachunkowości sektora publicznego. Warto jednak zauważyć, że harmonizacja norm rachunkowości sektora publicznego nie jest tak bardzo rozwinięta jak

¹⁸ *IFAC Handbook of International Public Sector Accounting Standards Boards Pronouncements*. International Federation of Accountants (IFAC). February 2009, s. 4.

¹⁹ R. Jones: *Harmonizacja rachunkowości budżetowej: ogień i woda*. „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2005, nr 27, s. 163.

w przypadku Międzynarodowych Standardów Rachunkowości opracowanych dla sektora prywatnego, bowiem na chwilę obecną nie istnieje żaden obowiązek prawny przyjęcia ich przez kraje europejskie. Stanowią jednak pomocne i podstawowe narzędzie w tworzeniu regulacji w zakresie rachunkowości sektora publicznego w poszczególnych krajach. Jak podkreśla K. Winiarska, Rada Międzynarodowych Standardów Rachunkowości Sektora Publicznego zachęca do przyjęcia tworzonych przez nią standardów lub przynajmniej do zharmonizowania z nimi krajowych wytycznych²⁰. Na własny użytek w pełni wdrożyła je Komisja Europejska. D. Grybauskaite i D. Devlin podkreślają, że system rachunkowości Unii Europejskiej ma spełnić dwa główne cele. Po pierwsze, ma informować władzę budżetową Unii (tj. Parlament Europejski i Radę Unii Europejskiej) oraz obywateli państw członkowskich o tym, w jakim stopniu został zrealizowany roczny budżet²¹. Po drugie, ma zaprezentować sprawozdanie finansowe instytucji za dany rok obejmujące bilans, który jest opisem sytuacji finansowej Unii wraz ze stanem aktywów i zobowiązań na 31 grudnia²². Komisja Europejska podjęła się wdrożenia tzw. projektu ABAC (*Accural Based Accounting*), czyli systemu rachunkowości memoriałowej. Rachunkowość Unii Europejskiej według tego projektu ma zapewnić przede wszystkim wyższy poziom rozliczalności i przejrzystości sprawozdań finansowych, a także pozwolić uzyskać bardziej przydatne informacje na potrzeby planowania, zarządzania i kształtowania polityki. W 2002 r. Komisja Europejska zademonstrowała plan wprowadzenia zasady memoriałowej w odniesieniu do swoich rachunków ogólnych w ciągu zaledwie dwóch lat, czyli począwszy od 2005 r. Zgodnie z tym zamierzeniem nowy system rachunkowości, a także nowe zasady rachunkowości zaczęto stosować od stycznia 2005 r. Nowe zasady rachunkowości Unii są oparte na Międzynarodowych Standardach Rachunkowości Sektora Publicznego, a w przypadku transakcji przez nie dotychczas nieuregulowanych – na Międzynarodowych Standardach Rachunkowości i Międzynarodowych Standardach Sprawozdawczości Finansowej²³. Projekt ten sprawił, że Komisja Europejska stała się pionierem i liderem w dziedzinie reformy rachunkowości sektora publicznego nie tylko w Europie, ale i na całym świecie. W ślad za nią na Międzynarodowych Standardach Rachunkowości Sektora Publicznego opiera się system rachunkowości wielu organizacji i instytucji międzynarodowych, np. Banku Światowego, ONZ czy NATO. Oprócz tego Międzynarodowe Standardy Rachunkowości Sektora Publicznego znalazły zastosowanie także w rachunkowości wielu organiza-

²⁰ K. Winiarska, M. Kaczurak-Kozak: *Rachunkowość budżetowa...*, op. cit., s. 35.

²¹ D. Grybauskaite, D. Devlin: *Nowy system rachunkowości UE*. Urząd Oficjalnych Publikacji Wspólnot Europejskich, Luksemburg 2008.

²² Ibid.

²³ Ibid.

cji administracji centralnej lub lokalnej w krajach Unii Europejskiej. W tabeli 2 wskazano przykładowe ich zastosowania w krajach Unii Europejskiej.

Tabela 2

Przykłady zastosowania Międzynarodowych Standardów Rachunkowości
Sektora Publicznego

Lp.	Kraj	Obszary zastosowania Międzynarodowych Standardów Rachunkowości Sektora Publicznego (MSRSP)
1	2	3
1	Austria	Ministerstwo Finansów, urząd pracy, Centrum Bezpieczeństwa Wypadkowego, administracja lokalna (samorządowa), np. Stan Queensland, Bundesland Styria, miasto Wiedeń
2	Belgia	administracja lokalna (samorządowa), np. prowincja Vlamms-Brabant
3	Bułgaria	Ministerstwo Finansów
4	Cypr	zaadaptował MSRSP 2
5	Czechy	Ministerstwo Spraw Wewnętrznych, Ministerstwo Spraw Zagranicznych
6	Dania	administracja podatkowa, Ministerstwo Obrony
7	Estonia	Ministerstwo Finansów, policja, Ministerstwo Obrony
8	Finlandia	brak konkretnych wskazań, jednak członkostwo w Unii Europejskiej wymusza reformy rachunkowości sektora publicznego wzorowanej na MSRSP
9	Francja	Marynarka Wojenna, przechodzenie na rachunkowość memoriałową, powstają krajowe standardy wzorowane na MSRSP
10	Grecja	brak konkretnych wskazań, jednak członkostwo w Unii Europejskiej wymusza reformy rachunkowości sektora publicznego wzorowanej na MSRSP
11	Hiszpania	policja, Ministerstwo Gospodarki i Finansów planuje wdrożyć MSRSP najpóźniej do 2010 r.
12	Holandia	Ministerstwo Finansów, policja, Zarząd Więziennictwa, Ministerstwo Spraw Zagranicznych, Ministerstwo Sprawiedliwości, rząd pilotuje wdrożenie MSRSP

cd. tabeli 2

1	2	3
13	Irlandia	brak konkretnych wskazań, jednak członkostwo w Unii Europejskiej wymusza reformy rachunkowości sektora publicznego wzorowanej na MSRSP
14	Litwa	brak konkretnych wskazań, jednak członkostwo w Unii Europejskiej wymusza reformy rachunkowości sektora publicznego wzorowanej na MSRSP
15	Luksemburg	policja
16	Łotwa	Ministerstwo Finansów, Unia Europejska wymusza reformy rachunkowości sektora publicznego wzorowanej na MSRSP
17	Malta	brak konkretnych wskazań, jednak członkostwo w Unii Europejskiej wymusza reformy rachunkowości sektora publicznego wzorowanej na MSRSP
18	Niemcy	Ministerstwo Finansów, policja, Ministerstwo Spraw Zagranicznych, Ministerstwo Sprawiedliwości, urząd pracy, administracja lokalna (samorządowa), np. Senat Berlina
19	Polska	brak konkretnych wskazań, jednak członkostwo w Unii Europejskiej wymusza reformy rachunkowości sektora publicznego wzorowanej na MSRSP
20	Portugalia	Narodowy Instytut Finansów
21	Rumunia	krajowe regulacje memoriałowej rachunkowości sektora publicznego są oparte na MSRSP
22	Słowacja	Ministerstwo Finansów, Ministerstwo Obrony, Unia Europejska wymusza reformy rachunkowości sektora publicznego wzorowanej na MSRSP, rząd opracował już plan przyjęcia MSRSP
23	Słowenia	brak konkretnych wskazań, jednak członkostwo w Unii Europejskiej wymusza reformy rachunkowości sektora publicznego wzorowanej na MSRSP
24	Szwecja	administracja lokalna (samorządowa), np. miasto Malmo
25	Węgry	Departament Obrony, Unia Europejska wymusza reformy rachunkowości sektora publicznego wzorowanej na MSRSP
26	Wielka Brytania	policja, administracja lokalna (samorządowa), np. Północna Kornwalia, miasto Birmingham i Manchester
27	Włochy	Ministerstwo Infrastruktury, administracja lokalna (samorządowa), np. miasto Rzym

Źródło: Na podstawie: *Rachunkowość międzynarodowa*, op. cit., s. 236-238; http://www.pwc.com.pl/pol/insol/publ/2005/publ_rach_mem.pdf oraz K. Grabiński, M. Kędzior: *Międzynarodowe Standardy Rachunkowości Sektora Publicznego*. W: *Ewolucja prawnych rozwiązań współczesnej rachunkowości*. Red. B. Micherda. C.H. Beck, Warszawa 2009, s. 150.

Jak wynika z informacji podanych w tabeli 2, w żadnym z krajów Unii Europejskiej nie można wskazać całkowitego zaadaptowania Międzynarodowych Standardów Rachunkowości Sektora Publicznego. Obserwuje się częściowe ich zastosowanie w wybranych obszarach sektora publicznego lub dopiero rozpoczęcie procedury przechodzenia krajowego systemu rachunkowości sektora publicznego, opartego na zasadzie kasowej, na rachunkowość memoriałową, uwzględniającą opracowane dotychczas Międzynarodowe Standardy Rachunkowości Sektora Publicznego. Na chwilę obecną trudno zatem mówić o porównywalności osiągnięć finansowych, a tym samym sprawozdań finansowych poszczególnych instytucji sektora publicznego z różnych krajów Unii Europejskiej.

W tym miejscu należy wyraźnie podkreślić, że obok Międzynarodowych Standardów Rachunkowości Sektora Publicznego będących podstawą prowadzenia rachunkowości Unii Europejskiej przyjęto także standard ESA'95 (Europejski System Rachunków Narodowych i Regionalnych), który od 2004 r. określa kryteria oceny, statystyki, analizy i podsumowania sprawozdawczości krajów członkowskich. Standard ESA'95 stanowi istotne osiągnięcie w zakresie harmonizacji metodologii oraz precyzji i dokładności pojęć, klasyfikacji i zasad zapisów księgowych zastosowanych w celu osiągnięcia spójnego, wiarygodnego i porównywalnego pomiaru gospodarek krajów członkowskich²⁴. Standard ESA'95, podobnie jak Międzynarodowe Standardy Rachunkowości Sektora Publicznego, opiera się na zasadzie memoriałowej i zobowiązuje wszystkie kraje Unii do przekazywania danych w postaci sprawozdań na potrzeby prowadzenia statystyki. Wygląda to następująco: jednostki sektora finansów publicznych opracowują sprawozdania budżetowe według krajowych regulacji w zakresie rachunkowości sektora publicznego i przesyłają je do swoich ministerstw/departamentów do spraw finansów. Następnie instytucje te przetwarzają je według reguł standardu ESA'95 i przekazują dalej do Eurostatu. Gromadzone przez Eurostat sprawozdania określa się jako główny wytwór tzw. makrorachunkowości dostarczającej danych i informacji dla prowadzenia statystyki. R. Jones akcentuje, że makrorachunkowość rejestruje zagregowane dane dotyczące rzeczywistych transakcji między dużymi grupami podmiotów przynależnych do poszczególnych sektorów gospodarki w celu opracowania sprawozdań statystycznych²⁵. Nie można tu jednak wskazać, że są to sprawozdania *sensu stricto*, których dostarcza system rachunkowości instytucji i organizacji sektora publicznego. W sprawozdaniach opracowywanych przez Eurostat dopuszcza się dokonywanie pewnych szacunków i pewien poziom błędu. Przy ich opracowywaniu nie sięga się bezpośrednio

²⁴ Europejski System Rachunków Narodowych i Regionalnych ESA'95. Zeszyty Metodyczne i Klasyfikacje. Główny Urząd Statystyczny, Warszawa 2000, s. IV.

²⁵ R. Jones: *Harmonizacja rachunkowości budżetowej...*, op. cit., s. 164-165.

do zapisów na kontach księgowych, ale do danych resortowych przesyłanych przez poszczególne kraje członkowskie.

3. Obecny stan rachunkowości jednostek polskiego sektora publicznego

Typowe jednostki polskiego sektora publicznego (jednostki i zakłady budżetowe), oprócz tego, że są podmiotami finansów publicznych, są także podmiotami rachunkowości prowadzącymi pełne księgi rachunkowe w zakresie uregulowanym Ustawą o rachunkowości²⁶. Są one jednak postrzegane jako specyficzne podmioty rachunkowości, bowiem realizują nałożone na nie zadania publiczne o znaczeniu krajowym, regionalnym lub lokalnym. Mogą także prowadzić działalność gospodarczą wykraczającą poza zadania o charakterze użyteczności publicznej, zawierając przy tym wiele umów z innymi podmiotami należącymi zarówno do sektora publicznego, jak i prywatnego. Warto podkreślić, że nie wszystkie aktualne przepisy prawa bilansowego odnoszą się do jednostek sektora publicznego. Zgodnie z art. 80 Ustawy o rachunkowości gmin, powiatów, województw oraz ich związków, a także państwowych i samorządowych jednostek budżetowych oraz samorządowych zakładów budżetowych nie dotyczą przepisy: rozdziału 5 „Sprawozdania finansowe jednostki”, rozdziału 6 „Skonsolidowane sprawozdania finansowe grupy kapitałowej” oraz rozdziału 7 „Badanie i ogłaszanie sprawozdań finansowych”²⁷. Obowiązki w zakresie sporządzania i obiegu sprawozdań finansowych reguluje w ich wypadku odrębne

²⁶ Polskie prawo bilansowe, obok jednostek samorządu terytorialnego, wymienia następujące podmioty zobowiązane do jego stosowania: spółki handlowe (osobowe i kapitałowe, w tym również w organizacji), spółki cywilne, osoby fizyczne, spółki cywilne osób fizycznych, spółki jawne osób fizycznych oraz spółki partnerskie, jeżeli ich przychody netto ze sprzedaży towarów, produktów i operacji finansowych za poprzedni rok obrotowy wyniosły co najmniej równowartość w walucie polskiej 1200 000 euro, a także jednostki organizacyjne działające na podstawie: prawa bankowego, przepisów o obrocie papierami wartościowymi, przepisów o funduszach inwestycyjnych, przepisów o działalności ubezpieczeniowej lub przepisów o organizacji i funkcjonowaniu funduszy emerytalnych, bez względu na wielkość przychodów, oraz państwowe, gminne, powiatowe i wojewódzkie jednostki budżetowe, gospodarstwa pomocnicze jednostek budżetowych, zakłady budżetowe, fundusze celowe niemające osobowości prawnej, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej, osoby zagraniczne, oddziały i przedstawicielstwa przedsiębiorców zagranicznych, w rozumieniu przepisów o swobodzie działalności gospodarczej i wreszcie wszelkie inne jednostki, pod warunkiem że otrzymują one na realizację zadań zleconych dotacje lub subwencje z budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego lub funduszy celowych – od początku roku obrotowego, w którym dotacje lub subwencje zostały im przyznane. Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz.U. 2002, nr 76, poz. 694 z późn. zm.), art. 2, ust. 1.

²⁷ Ustawa o rachunkowości, op. cit., art. 80.

rozporządzenie wykonawcze do ustawy o finansach publicznych²⁸. Ujęte w nim specyficzne zasady rachunkowości podmiotów sektora publicznego przedstawia tabela 3.

Tabela 3

Specyficzne zasady rachunkowości jednostek sektora publicznego

Wyszczególnienie	Specyfika rachunkowości
1	2
Podstawa prawna	– Ustawa o rachunkowości, – Ustawa o finansach publicznych, – Rozporządzenie wykonawcze do ustawy o finansach publicznych (Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 5 lipca 2010 r. w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej (Dz.U. 2010, nr 128, poz. 861)
Przepisy ogólne w zakresie prowadzenia rachunkowości	– rokiem obrotowym jest wyłącznie rok kalendarzowy, – podstawowym okresem sprawozdawczym jest miesiąc, – specyficzne okresy sprawozdawcze to kwartał, półrocze oraz rok, – obowiązek stosowania zasad generalnych określonych przez Ustawę o rachunkowości oraz zasady kasowej, – obowiązek stosowania określonego przez ministra finansów planu kont dla budżetu jednostki samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych oraz jednostek gromadzących podatkowe należności budżetowe
Wycena aktywów i pasywów	– środki trwałe stanowiące własność jednostki samorządu terytorialnego otrzymane nieodpłatnie, na podstawie decyzji właściwego organu, mogą być wycenione w wartości określonej w tej decyzji, – środki trwałe oraz wartości niematerialne i prawne umarza się i amortyzuje, przy zastosowaniu stawek określonych w przepisach o podatku dochodowym od osób prawnych albo stawek określonych przez zarząd jednostki samorządu terytorialnego, – jednostki samorządu terytorialnego i ich jednostki budżetowe, zwolnione z podatku dochodowego od osób prawnych mogą umarzać i amortyzować środki trwałe oraz wartości niematerialne i prawne jednorazowo za okres całego roku, natomiast jednostki rozliczające podatek dochodowy od osób prawnych za inne okresy niż okresy miesięczne – jednorazowo za dany okres,

²⁸ Chodzi w tym miejscu o Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 5 lipca 2010 r. w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej (Dz.U. 2010, nr 128, poz. 861).

cd. tabeli 3

1	2
Wycena aktywów i pasywów	– jednorazowo, przez spisanie w koszty w miesiącu przyjęcia do używania, umarza się: 1) książki i inne zbiory biblioteczne, 2) środki dydaktyczne, w tym także środki transportu, służące do nauczania i wychowania w szkołach i placówkach oświatowych, 3) odzież i umundurowanie, 4) meble i dywany, 5) inwentarz żywy, 6) pozostałe środki trwałe (wyposażenie) oraz wartości niematerialne i prawne, o wartości nieprzekraczającej wielkości ustalonej w przepisach o podatku dochodowym od osób prawnych, dla których odpisy amortyzacyjne są uznawane za koszt uzyskania przychodu w 100% ich wartości w momencie oddania do używania, – nie umarza się gruntów oraz dóbr kultury, – wartość początkowa środków trwałych i dotychczas dokonane odpisy umorzeniowe podlegają aktualizacji wyceny zgodnie z zasadami określonymi w odrębnych przepisach, a wyniki aktualizacji są odnoszone na fundusz, – do przychodów urzędu jednostki samorządu terytorialnego zalicza się dochody budżetu jednostki samorządu terytorialnego nieujęte w planach finansowych innych samorządowych jednostek budżetowych, – wartość należności aktualizuje się zgodnie z Ustawą o rachunkowości, z zastrzeżeniem następujących zasad: 1) odpisy aktualizujące wartość należności dotyczących rozchodów budżetu zalicza się do wyników na pozostałych operacjach niekaskowych, 2) odpisy aktualizujące wartość należności dotyczących funduszy tworzonych na podstawie ustaw obciążają fundusze, 3) odpisy aktualizujące wartość należności są dokonywane nie później niż na dzień bilansowy, 4) odsetki od należności i zobowiązań, w tym również tych, do których stosuje się przepisy dotyczące zobowiązań podatkowych, ujmuje się w księgach rachunkowych w momencie ich zapłaty lub pod datą ostatniego dnia kwartału w wysokości odsetek należnych na koniec tego kwartału, – należności i zobowiązania oraz inne składniki aktywów i pasywów wyrażone w walutach obcych wycenia się nie później niż na koniec kwartału, według zasad obowiązujących na dzień bilansowy, – jednostki postawione w stan likwidacji wyceniają aktywa według zasad określonych dla jednostek kontynuujących działalność, – prowadzona jest dodatkowa ewidencja zaangażowania środków na kontach pozabilansowych
Ustalenie wyniku finansowego	– wynik finansowy, a tym samym rachunek zysków i strat ustalany jest metodą porównawczą

cd. tabeli 3

1	2
Zakres sprawozdań finansowych	– jednostki sektora publicznego sporządzają wyłącznie: 1) bilans z wykonania budżetu jednostki samorządu terytorialnego (według wzorca zawartego w załączniku nr 9 Rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego...), 2) skonsolidowany bilans jednostki samorządu terytorialnego (według wzorca zawartego w załączniku nr 10 Rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego...), – państwowe i samorządowe jednostki i zakłady budżetowe sporządzają: 1) bilans (według wzorca zawartego w załączniku nr 5 Rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego...), 2) rachunek zysków i strat (według wzorca zawartego w załączniku nr 7 Rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego...), 3) zestawienie zmian w funduszu jednostki (według wzorca zawartego w załączniku nr 8 Rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego...), – zarówno jednostki samorządu terytorialnego, jak i państwowe oraz samorządowe jednostki i zakłady budżetowe sporządzają liczne sprawozdania budżetowe, których zakres, zasady sporządzania oraz wzorce są określone w odrębnym Rozporządzeniu Ministra Finansów w sprawie sprawozdawczości budżetowej

Prawo finansów publicznych w zakresie rachunkowości podmiotów sfery publicznej, w tym jednostek samorządu terytorialnego, uwzględnia ich specyfikę, a zwłaszcza szczególne zasady funkcjonowania i finansowania szeroko pojętej działalności. Przewidziano w nim standardowe plany kont m.in. dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, a także jednostek i zakładów budżetowych. Specyfika rachunkowości jednostek sektora publicznego, wyrażona w szczególnych zasadach rachunkowości, wynika z jej „[...] podporządkowania odzwierciedlaniu zdarzeń związanych z tworzeniem i realizacją budżetów oraz wykorzystaniem środków publicznych”²⁹, dlatego przedmiotem rachunkowości większości podmiotów sektora publicznego (budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, a także państwowych i samorząd-

²⁹ *Finanse publiczne...*, op. cit., s. 114.

dowych jednostek budżetowych) są głównie zjawiska związane z uchwalanymi budżetami, a tym samym akumulacją, rozdziałem i zużyciem środków publicznych. Planowanie, ewidencja, sprawozdawczość i analiza tych jednostek nadal odbywa się częściowo według tzw. zasady kasowej, która oznacza, że dochody gromadzone przez podmioty sektora publicznego oraz środki z budżetu otrzymywane na ich wydatki są ujmowane w księgach rachunkowych w zakresie faktycznych (kasowo zrealizowanych) wpływów i wydatków. W tym zakresie zasada memoriałowa ma ograniczony zasięg i przejawia się praktycznie wyłącznie w ujmowaniu powstałych w trakcie roku budżetowego rozliczeń, należności i zobowiązań między budżetami a jednostkami budżetowymi, natomiast rejestracja transakcji i operacji gospodarczych oparta na pełnym memoriale dotyczy głównie systemów rachunkowości zakładów budżetowych i gospodarstw pomocniczych.

Ważnym przyczynkiem do harmonizacji rachunkowości polskiego sektora publicznego były niewątpliwie istotne zmiany w szczególnych zasadach rachunkowości wprowadzone w 2006 r. Ustawodawca zobowiązał wtedy jednostki i zakłady budżetowe, aby oprócz bilansu obowiązkowo sporządzały rachunek zysków i strat oraz zestawienie zmian w funduszu jednostki. Spowodowało to zbliżenie się sprawozdawczości finansowej sektora publicznego do sprawozdawczości finansowej sektora prywatnego, a tym samym do systemu rachunkowości zasobów, czyli rachunkowości opartej na pełnej konwencji memoriałowej i na kanonicznym modelu sprawozdawczym.

Występujące w sektorze publicznym podporządkowanie procedurom wykonania budżetu państwa i budżetów jednostek samorządu terytorialnego powoduje, że system rachunkowości podmiotów tego sektora generuje informacje finansowe silnie zorientowane na potrzeby organów administracji i władzy. W.A. Nowak podkreśla, że informacje te są pozbawione neutralności w stopniu, który obniża ich wiarygodność ekonomiczną³⁰. Brak obowiązku badania i ogłaszania sprawozdań finansowych podmiotów sektora publicznego dodatkowo obniża poczucie odpowiedzialności władz za gospodarowanie środkami publicznymi, dlatego społeczna potrzeba rozliczania osób odpowiedzialnych za zarządzanie zasobami publicznymi oraz zapewnienia porównywalności prezentowanych informacji dotyczących gospodarowania mieniem państwowym i samorządowym zrodziła zainteresowanie służb finansowo-księgowych sektora publicznego krajowymi i międzynarodowymi standardami rachunkowości, opartymi na pełnej konwencji memoriałowej. Polskie ustawodawstwo regulujące zasady funkcjonowania oraz gospodarki finansowej podstawowych jednostek sektora finansów

³⁰ W.A. Nowak: *Rachunkowość sektora publicznego. Koncepcje, metody, uwarunkowania*. Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 1998, s. 186.

publicznych zobowiązało je do tego, aby plany kont budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego oraz jednostek i zakładów budżetowych uwzględniały zasady określone w przepisach Ustawy o rachunkowości i standardach międzynarodowych³¹. Nie zostało jednak dopowiedziane, o które międzynarodowe standardy chodzi: o standardy tworzone przez Radę Międzynarodowych Standardów Rachunkowości i adresowane do podmiotów sektora prywatnego czy o standardy tworzone przez Radę Międzynarodowych Standardów Rachunkowości Sektora Publicznego adresowane głównie do rządów, samorządów i podstawowych form organizacyjno-prawnych sektora publicznego. Pozornie wydawać by się mogło, że chodzi wyłącznie o Międzynarodowe Standardy Rachunkowości Sektora Publicznego, ale Ustawa o rachunkowości, do przestrzegania której zobligowane są podmioty sektora publicznego, wskazuje w art. 10, że w sytuacjach nieuregulowanych w ustawie i polskich krajowych standardach rachunkowości każdy podmiot rachunkowości ma prawo zastosować rozwiązania proponowane przez Międzynarodowe Standardy Rachunkowości (i Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej)³². W obecnym stanie prawnym dla podmiotów sektora publicznego bliższe są więc Międzynarodowe Standardy Rachunkowości (i Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej) niż Międzynarodowe Standardy Rachunkowości Sektora Publicznego. Te drugie nie doczekały się nawet tłumaczenia na język polski, a zainteresowanie nimi w teorii i praktyce jest bardzo znikome. Dodatkowo, brakuje w Polsce zespołów badawczych, podkomisji Komitetu Krajowych Standardów Rachunkowości oraz zespołów konsultacyjnych, które zidentyfikowałyby problemy szczegółowych instytucji i organizacji sektora publicznego. Wszystko to utrudnia harmonizację rachunkowości polskiego sektora publicznego oraz znajomość i stosowanie Międzynarodowych Standardów Rachunkowości Sektora Publicznego.

Podsumowanie

W krajach Unii Europejskiej obserwuje się obecnie pełną harmonizację tzw. makrorachunkowości wymuszoną wyłącznie względami prowadzenia statystyki makroekonomicznej, a nie ujednolicenia sprawozdań finansowych (w tym budżetowych) jednostek sektora publicznego. Proces harmonizacji rachunkowości podmiotów sektora publicznego, podobnie jak sektora prywatnego, jest natomiast zamierzeniem długotrwałym. Wymaga właściwej identyfikacji zakresu

³¹ Por. Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, art. 40. Dz.U. 2009, nr 157, poz. 1240.

³² Por. Ustawa o rachunkowości, op. cit., art. 10.

standardów rachunkowości sektora publicznego, przeprowadzenia wielu badań w celu zdefiniowania problemów szczegółowych oraz licznych i wszechstronnych konsultacji społecznych. Mimo że opracowane już Międzynarodowe Standardy Rachunkowości Sektora Publicznego nie mają wiążącej mocy prawnej, ich rozwój jest promowany przez liczne organizacje międzynarodowe oraz rządy wielu krajów europejskich. Standardy te nie zobowiązują do tego, aby szczególne zasady rachunkowości podmiotów sektora publicznego różnych krajów były identyczne. Ich zapisy są na tyle elastyczne, by zapewnić porównywalność sprawozdań finansowych podmiotów sektora publicznego w kraju i między państwami. Stosowana jeszcze zasada kasowa, zwłaszcza w rachunkowości rządowej, zdaje się być tylko opcją przejściową i zamierzenia władz Unii Europejskiej wskazują, iż w najbliższej przyszłości podmioty sektora publicznego przejdą na pełną rachunkowość memoriałową określoną w Międzynarodowych Standardach Rachunkowości Sektora Publicznego.

DIRECTIONS IN ACCOUNTING HARMONISATION OF PUBLIC SECTOR ENTITIES

Summary

The aim of the paper is to discuss the conditions for accounting harmonisation in the public sector within the European Union. The paper focuses on the definition of 'accounting harmonisation' and it attempts to outline the process of accounting harmonisation in the public sector and the establishment of the international accounting standards for the public sector. In addition, it describes the current status of accounting in the Polish public sector as well as the selected directions for its harmonisation.

Aleksandra Ferens

WPŁYW KRAJOWYCH I MIĘDZYNARODOWYCH REGULACJI NA ZAKRES SYSTEMU INFORMACYJNEGO RACHUNKOWOŚCI ŚRODOWISKOWEJ

Wprowadzenie

Menedżerowie jednostek gospodarczych, dokonując wyboru priorytetów rozwojowych, powinni kierować się zarówno kryteriami ekonomicznymi, społecznymi, jak i ekologicznymi. Wzrost zainteresowania przedsiębiorców koniecznością harmonizowania powyższych wymiarów wynika z rozszerzenia się pozagospodarczych celów przedsiębiorstwa oraz potrzeb interesariuszy zewnętrznych i wewnętrznych, szybkiego tempa postępu naukowo-technicznego, krytyki tradycyjnej teorii przedsiębiorstwa, zmian wartości społecznych oraz rozwoju alternatywnych teorii przedsiębiorstwa. Koncepcją wyznaczającą kierunki rozwoju ekonomicznego, społecznego i ekologicznego jest koncepcja Rozwoju Zrównoważonego i Trwałego (RZiT). Odnosząc definicje RZiT¹ prezentowane w literaturze przedmiotu do przedsiębiorstwa, można stwierdzić, iż koncepcja ta

¹ B. Piontek, F. Piontek, W. Piontek: *Ekorozwój i narzędzia jego realizacji*. Wydawnictwo Ekonomia i Środowisko, Białystok 1997, s. 10-11; S. Czaja, A. Becla: *Ekologiczne podstawy procesów gospodarowania*. Akademia Ekonomiczna, Wrocław 2002, s. 308; M. Burchard-Dziubińska: *Wdrażanie koncepcji ekorozwoju przez polskie przedsiębiorstwa przemysłowe*. W: *Wdrażanie polityki ekorozwoju*. ESES i ZN Oddział Polski, Kraków 1994; D. Pearce, R.K. Turner: *Economics of Natural Resources and Environment*. Harvester Wheatsheaf, New York 1990; A. Zubalewicz: *Problemy rozwoju rachunkowości w nowej gospodarce*. „Ekonomia i Środowisko” 2005, nr 2(28), s. 116; G. Zabłocki: *Rozwój zrównoważony, idee, efekty, kontrowersje*. Uniwersytet Mikołaja Kopernika, Toruń 2002, s. 151; K. Górka, B. Poskrobko, W. Radecki: *Ochrona środowiska*. PWE, Warszawa 2001, s. 84.

jest odpowiedzią na relacje i sprzężenia zwrotne istniejące między środowiskiem przyrodniczym a jednostką gospodarczą, jej celem jest dążenie do poprawy jakości życia poprzez działalność gospodarczą przy zachowaniu odpowiedniej jakości środowiska przyrodniczego, a więc powinna pozwolić na krótkookresową i długookresową optymalizację wykorzystania kapitału ludzkiego i przyrodniczego².

Istotne znaczenie w rozwoju przedsiębiorstwa mają aspekty środowiskowe, ponieważ konsekwencje działań jednostki w środowisku zawsze zwrotnie oddziałują na nią samą, otoczenie środowiskowe przedsiębiorstwa tworzy i kształtuje warunki oraz możliwości działania i rozwoju każdej organizacji, a także jest źródłem zasilania w zasoby materialne oraz niematerialne. Z tego względu organizacje powinny zwrócić szczególną uwagę na identyfikację szans i zagrożeń płynących z otoczenia przyrodniczego, które następnie należy opisywać (mierzyć, wyceniać, grupować) i uwzględniać w swych decyzjach.

Informacje identyfikujące problemy powstające na styku środowisko przyrodnicze – człowiek – społeczeństwo – jednostka gospodarcza (zarówno te o charakterze mierzalnym, jak i niemierzalnym) określa się informacjami ekologicznymi (środowiskowymi), na zakres których duży wpływ mają zarówno krajowe, jak i międzynarodowe regulacje prawne, zwłaszcza dotyczące środowiska przyrodniczego oraz rachunkowości.

Celem artykułu jest analiza najważniejszych krajowych i międzynarodowych aktów prawnych wskazujących na konieczność uwzględnienia aspektów środowiskowych w systemie informacyjnym rachunkowości środowiskowej. W artykule przyjmuje się hipotezę, iż istnieje potrzeba harmonizacji polskich i międzynarodowych unormowań w zakresie zasad tworzenia oraz sposobów prezentacji informacji środowiskowych.

1. Wpływ środowiskowych uregulowań prawnych na zakres informacji środowiskowych prezentowanych przez przedsiębiorstwo

Informacja ekologiczna, odpowiednio zgromadzona i przetworzona w systemie informacyjnym przedsiębiorstwa, może przyczynić się do podjęcia decyzji

² Por: A. Ferens: *Tworzenie informacji w rachunkowości w celu realizacji zasad zrównoważonego i trwałego rozwoju*. W: *Problemy identyfikacji i pomiaru w rachunkowości*. Red. A. Kostur. Studia Ekonomiczne nr 52. Akademia Ekonomiczna, Katowice 2008.

związanych z redukcją kosztów środowiskowych, optymalizacją wykorzystania surowców przyrodniczych, ograniczeniem ryzyka ekologicznego, sprawnym zarządzaniem środowiskowym w przedsiębiorstwie itp.

Obowiązek tworzenia informacji środowiskowych wynika z polityki ekologicznej państwa, która obliguje lub zaleca podejmowanie działań na rzecz ograniczenia negatywnego wpływu na środowisko przyrodnicze poprzez różne źródła prawa: środowiskowe ustawy, rozporządzenia wykonawcze do ustaw, prawo miejscowe, prawo wspólnotowe, ratyfikowane umowy międzynarodowe itp. Nadrzędnymi ustawami dotyczącymi powinności uwzględnienia zasad ochrony środowiska i zrównoważonego rozwoju oraz obowiązku dostępu do informacji o środowisku i jego ochronie są: Prawo ochrony środowiska³, Ustawa o udostępnianiu informacji o środowisku i jego ochronie, udziale społeczeństwa w ochronie środowiska oraz o ocenach oddziaływania na środowisko⁴ oraz Konstytucja RP⁵, w której stwierdza się, iż „[...] każdy ma prawo do informacji o stanie i ochronie środowiska”. W Unii Europejskiej swobodny dostęp do informacji o środowisku zapewnia dyrektywa Rady 90/313/EWG z dnia 7 czerwca 1990 r., a dla państw Europejskiej Komisji Gospodarczej ONZ – Konwencja z Arhus z dnia 25 czerwca 1998 r. Wykaz wybranych ustaw, rozporządzeń, dyrektyw środowiskowych wraz z określeniem zakresu tworzonych informacji środowiskowych przez podmioty gospodarcze zawiera tabela 1.

Tabela 1

Zakres informacji środowiskowych wynikający z wybranych źródeł
prawa ochrony środowiska

Akty prawne, rozporządzenia, pozwolenia środowiskowe	Zakres informacji środowiskowych
1	2
– Ustawa z dnia 27 kwietnia 2001 r. o odpadach (Dz.U. 2001, nr 62, poz. 628)	– Informacje o wytwarzanych odpadach oraz sposobach gospodarowania wytworzonymi odpadami, – Dokumenty sporządzane na potrzeby ewidencji odpadów

³ Ustawa z dnia 27 kwietnia 2001 r. Prawo ochrony środowiska art. 8. (Dz.U. nr 62, poz. 627).

⁴ Ustawa z dnia 3 października 2008 r. o udostępnianiu informacji o środowisku i jego ochronie, udziale społeczeństwa w ochronie środowiska oraz o ocenach oddziaływania na środowisko (Dz.U. nr 199, poz. 1227).

⁵ Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. 1997, nr 78, poz. 483).

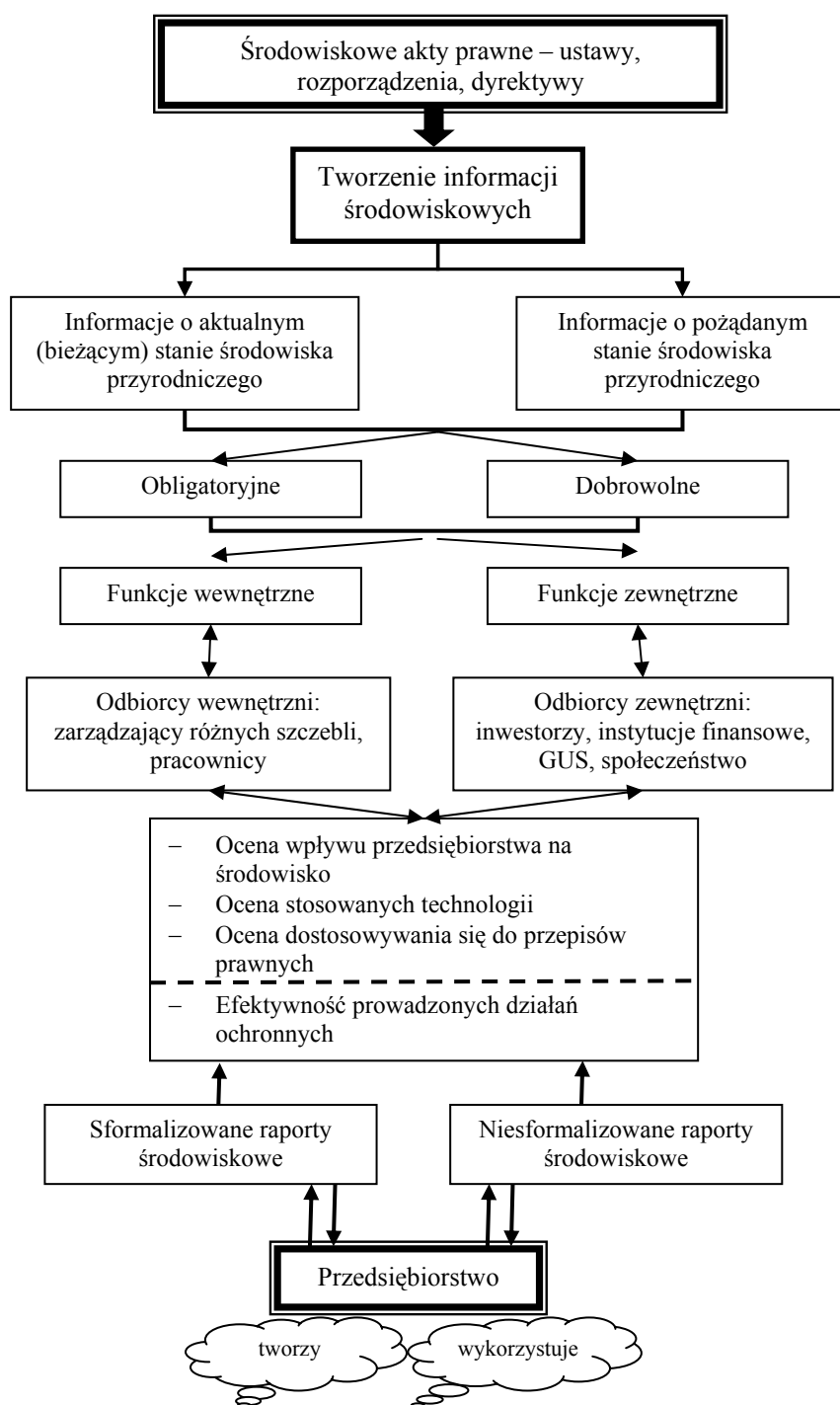
cd. tabeli 1

1	2
– Ustawa z dnia 11 maja 2001 r. o obowiązkach przedsiębiorców w zakresie gospodarowania niektórymi odpadami oraz o opłacie produktowej i opłacie depozytowej (Dz.U. 2001, nr 63, poz. 639)	1. Informacje o: – masie lub ilości opakowań wymienionych w zał. nr 1 do Ustawy, – masie lub ilości odzyskanych i poddanych recyklingowi odpadów opakowaniowych i poużytkowych, – osiągniętych poziomach odzysku i recyklingu odpadów opakowaniowych i poużytkowych, – wysokości należnej opłaty produktowej. 2. Prowadzenie ewidencji w sposób umożliwiający ustalenie uzyskanych poziomów odzysku i recyklingu oraz obliczenie opłaty produktowej
– Rozporządzenie Ministra Środowiska w sprawie wymagań w zakresie prowadzenia pomiarów wielkości emisji (Dz.U. z dnia 30 grudnia 2004 r.)	Informacje o wynikach ciągłych pomiarów emisji
– Ustawa z dnia 22 grudnia 2004 r. o handlu uprawnieniami do emisji do powietrza gazów cieplarnianych i innych substancji (Dz.U. 2004, nr 281, poz. 2784)	Tworzenie raportów dotyczących emisji dwutlenku węgla i innych gazów cieplarnianych
– Dyrektywa 2006/11/WE z dnia 15 lutego 2006 r. w sprawie kontroli zanieczyszczeń odprowadzanych do środowiska wodnego	Informacje o substancjach niebezpiecznych (zanieczyszczeniach) odprowadzanych do środowiska wodnego
– Ustawa z dnia 18 lipca 2001 r. Prawo wodne (Dz.U. 2001, nr 115, poz. 1229)	Przygotowanie szeregu informacji potrzebnych do uzyskania pozwolenia wodnoprawnego (art. 128)
– Ustawa z dnia 12 marca 2004 r. o krajowym systemie ekzarządzania i audytu EMAS (Dz.U. 2004, nr 70, poz. 631 oraz Dz.U. 2004, nr 175, poz. 1462)	Deklaracje środowiskowe, które zawierają m.in. informacje o: polityce środowiskowej, celach i zadaniach środowiskowych, źródłach finansowania działań ekologicznych, efektach działalności środowiskowej, oddziaływaniach środowiskowych i metodach ochrony itp.
– Ustawa z dnia 4 lutego 1994 r. Prawo geologiczne i górnicze (Dz.U. 2005, nr 228, poz. 1947)	Karty informacyjne złóż kopalin
– Ustawa z dnia 28 września 1991 r. o lasach (Dz.U. 1991, nr 56, poz. 679)	Informacje o zasobach leśnych i stanie lasów
– Ustawa z dnia 3 października 2008 r. o udostępnianiu informacji o środowisku i jego ochronie, udziale społeczeństwa w ochronie środowiska oraz o ocenach oddziaływania na środowisko (Dz.U. 2008, nr 199, poz. 1227)	Informacje potrzebne do dokumentacji przeprowadzenia strategicznej oceny oddziaływania na środowisko oraz oceny oddziaływania przedsięwzięcia na środowisko oraz na obszar Natura 2000

cd. tabeli 1

1	2
– Ustawa z dnia 29 czerwca 1995 r. o statystyce publicznej (Dz.U. 2009, nr 18, poz. 97)	– sprawozdanie o emisji zanieczyszczeń powietrza oraz stanie urządzeń oczyszczających, – sprawozdanie o gospodarowaniu wodą, ściekami i ładunkami zanieczyszczeń, – sprawozdanie o wywozie i unieszkodliwianiu odpadów komunalnych i nieczystości ciekłych, – informacje o zakresie korzystania ze środowiska oraz o wysokości należnych opłat, – sprawozdanie o ochronie przyrody i krajo-brazu, – pozostałe
– Rozporządzenie (WE) nr 1907/2006 Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 18 grudnia 2006 r. w sprawie rejestracji, oceny, udzielania zezwoleń i stosowanych ograniczeń w zakresie chemikaliów (REACH) i utworzenia Europejskiej Agencji Chemikaliów,	Informacje potrzebne do oceny ograniczeń stosowanych chemikaliów
– Dyrektywa 99/32/WE w sprawie redukcji zawartości siarki w paliwach płynnych	Sprawozdanie w sprawie zawartości siarki w paliwach

Jak wynika z przedstawionej tabeli, aspekty środowiskowe są regulowane różnymi aktami prawnymi i wskazują na wielokierunkową potrzebę tworzenia informacji środowiskowych przez jednostki gospodarcze. Wpływ środowiskowych aktów prawnych na zakres tworzonej informacji środowiskowej przedstawia rysunek 1. Analizując powyższe akty prawne, należy zauważyć, iż dotyczą one tworzenia informacji środowiskowych o aktualnym (bieżącym) stanie środowiska przyrodniczego (informacje o wielkości emisji zanieczyszczeń, sposobie gospodarowania zasobami), a przede wszystkim informacji środowiskowych o pożądanym stanie środowiska przyrodniczego (informacje o planach związanych z inwestycjami środowiskowymi itp.). Informacje bieżące mają szczególne znaczenie dla oceny wpływu oddziaływania przedsiębiorstwa na środowisko (m.in. ekologiczna uciążliwość surowców i wyrobów), oceny stosowanych technologii, natomiast drugi rodzaj informacji odgrywa znaczącą rolę w zarządzaniu środowiskowym, a zwłaszcza w tworzeniu prośrodowiskowej strategii rozwoju (przeprowadzanie oceny dostosowywania się do przepisów prawnych, ocena efektywności prowadzonych działań ochronnych).



Rys. 1. Wpływ środowiskowych aktów prawnych na zakres tworzonej informacji środowiskowej

Zakres tworzonych informacji wynikający ze środowiskowych uregulowań prawnych jest zróżnicowany i szeroki, dlatego zasadny wydaje się ich podział według kryterium obligatoryjności na: informacje przymusowe (obligatoryjne) i dobrowolne. Jeżeli podmioty gospodarcze są zobowiązane na podstawie środowiskowych unormowań do tworzenia informacji środowiskowych, to są to informacje przymusowe. Jeżeli obowiązek taki nie występuje, a jednostki dobrowolnie decydują się na ich sporządzenie, wówczas informacje mają charakter fakultatywny (dobrowolny).

Charakter obligatoryjny mają informacje środowiskowe wynikające z Ustawy z dnia 22 grudnia 2004 r. o handlu uprawnieniami do emisji do powietrza gazów cieplarnianych i innych substancji, która została zainicjowana przez Dyrektywę 2003/87/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 13 października 2003 r. Zakupione przez podmiot gospodarczy uprawnienia do emisji gazów cieplarnianych i innych substancji wygasają sukcesywnie wraz z ich emisją. W przypadku redukcji gazów poniżej wielkości wynikającej z przyznanych praw przedsiębiorstwo może swoje „wolne” prawa odsprzedać, jednak w razie niewywiązania się z nałożonego na jednostkę obowiązku redukcji emisji lub braku praw do pokrycia płaci karę za każdą jednostkę przekroczonego limitu⁶. Przedsiębiorstwa mogą, zamiast kary, pokryć ponadplanową emisję gazów prawami nabytymi od innych jednostek. Wybór polityki ekologicznej w stosunku do istniejących przepisów związanych z handlem prawami do emisji gazów w przypadku przekroczenia posiadanego limitu zależy jednak od przedsiębiorców, którzy mogą rozpocząć inwestycje w nowe technologie optymalizujące zanieczyszczenie, poprawić jakość już istniejących technologii lub dokupić brakującą wielkość pozwoleń na rynku. Dokonanie wyboru pomiędzy zaprezentowanymi rozwiązaniami jest jednak zawsze związane z obowiązkiem tworzenia raportów, na podstawie których przedsiębiorstwa rozliczają się z korzystania z pojemności środowiska.

Przykładem informacji środowiskowych o charakterze fakultatywnym są informacje wynikające z przepisów Dyrektywy 99/32/WE w sprawie redukcji zawartości siarki w paliwach płynnych. Dyrektywa ta wymusza konieczność modernizacji procesów produkcyjnych⁷ oraz przygotowanie przez jednostki gospodarcze, które chcą się wywiązać z powyższego obowiązku, odpowiednich raportów o realizacji inwestycji, których sporządzenie nie jest jednak obowiązkowe.

⁶ Por. R. Ignatowski: *Księgowe ujęcie praw do emisji gazów cieplarnianych w Polsce*. „Rachunkowość” 2006, nr 1.

⁷ Procesy te powinny doprowadzić do zaprzestania produkcji lub zagospodarowania ciężkich olejów opałowych zawierających powyżej 1% siarki lub inwestycji pozwalających na produkcję ciężkich olejów opałowych o zawartości siarki do 1% wag.

Biorąc pod uwagę użytkowników informacji środowiskowych, można wyróżnić informacje generowane dla odbiorców wewnętrznych (zarządzający różnych szczebli, pracownicy) oraz odbiorców zewnętrznych (inwestorzy, instytucje finansowe, GUS, społeczeństwo, organizacje działające na rzecz ochrony środowiska), wykorzystywane przede wszystkim do oceny: wpływu przedsiębiorstwa na środowisko, stosowanych technologii, dostosowywania się do przepisów prawnych, efektywności prowadzonych działań ochronnych, a także niezbędnych w prowadzeniu proekologicznej strategii rozwoju.

Zalecenie tworzenia informacji środowiskowych wynika także z dobrowolnych instrumentów zarządzania środowiskowego, do których można zaliczyć systemy norm ISO, a w szczególności sformalizowane normy ISO 14001⁸. Jednostka, chcąc sprostać wymaganiom tej normy, dokonuje zalecanego wstępnego przeglądu środowiskowego, natomiast obowiązkowo dokonuje pomiarów emisji i monitorowania wpływu jej oddziaływania na środowisko. Niesformalizowanym zbiorem instrumentów zarządzania środowiskowego jest Europejski System Ekozarządzania i Audytów – EMAS⁹. Istotną rolę w jego urzeczywistnianiu odgrywa obowiązek przeprowadzenia wstępnego przeglądu środowiskowego, który umożliwia zidentyfikowanie słabych punktów we wszystkich aspektach prowadzonej działalności w odniesieniu do środowiska (gospodarowanie wodą, składowanie odpadów, emisja zanieczyszczeń, hałas itp.)¹⁰. Przedsiębiorstwo, które zdecydowało się na wprowadzenie EMAS, powinno także opracować, a następnie publikować raporty, deklaracje środowiskowe, w których zawarte są informacje o uciążliwości środowiskowej organizacji¹¹.

Instrumentem zarządzania środowiskowego związanym z wdrażaniem reguł zrównoważonego i trwałego rozwoju, a także możliwością uzyskania pozwolenia zintegrowanego są zalecenia Dyrektywy Rady 96/61/WE w sprawie zintegrowanego zapobiegania i ograniczania zanieczyszczeń¹². Dostosowanie się do wymagań BAT (ang. Best Available Technique – Najlepsze Dostępne Techniki) jest traktowane w Unii Europejskiej jako referencyjny sposób prowadzenia dzia-

⁸ Environmental management system – Requirements with Guidelines for Use (odpowiednik polski: ISO 14 001:2004 System zarządzania środowiskowego – specyfikacja i wytyczne stosowania). Spełnienie wymagań tej normy jest podstawą otrzymania certyfikacji, normy pozostałe są narzędziem doskonalenia. Por. *Zarządzanie środowiskowe w przedsiębiorstwie*. Red. A. Graczyk. Uniwersytet Ekonomiczny, Wrocław 2008, s. 57.

⁹ EMAS został ustanowiony Rozporządzeniem Rady EWG nr 1836/93 z dnia 29 czerwca 1993 r. i Dyrektywą UE-EMAS oraz znowelizowaną EMAS II.

¹⁰ D. Burzyńska, J. Fila: *Finansowanie inwestycji ekologicznych w przedsiębiorstwie*. Difin, Warszawa 2007, s. 72.

¹¹ E. Nerko: *Informacja ekologiczna wykorzystywana i przekazywana przez przedsiębiorstwo*. „Ekonomia i Środowisko” 2006, nr 2 (30), s. 72.

¹² Dyrektywa IPPC – Integrated Pollution Prevention and Control, która została wprowadzona do polskiego systemu prawa ustawą Prawo ochrony środowiska.

łałości¹³, co stanowi jednak warunek konieczny, aby uzyskać zintegrowane pozwolenie środowiskowe. Uzyskanie pozwolenia zintegrowanego wywołuje więc obowiązek przedstawiania odpowiednich raportów, z których wynika, że działalność spełnia wymogi Najlepszych Dostępnych Technik.

W związku z istnieniem dużej ilości obligatoryjnych i fakultatywnych środowiskowych aktów prawnych istnieje potrzeba stworzenia podsystemu w ramach rachunkowości, dzięki któremu możliwe byłoby sporządzenie różnego rodzaju raportów, sprawozdań.

2. Regulacje rachunkowości – wpływ na zakres informacji środowiskowej

Podstawą prawną, zgodnie z którą istnieje konieczność prezentacji informacji o relacjach przedsiębiorstwo – środowisko przyrodnicze, jest Ustawa o rachunkowości, Międzynarodowe Standardy Rachunkowości, Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej (MSSF), których fundament teoretyczny stanowią Ramy Koncepcyjne¹⁴.

Ustawa o rachunkowości nie określa sposobu prezentacji przez podmioty gospodarcze wszystkich aspektów z zakresu ochrony środowiska w obowiązującej sprawozdawczości finansowej. Wyjątek stanowią nakłady na niefinansowe aktywa trwałe w ochronie środowiska wykazywane w informacji dodatkowej¹⁵, które powinny być prezentowane z uwzględnieniem poniesionych w ostatnim roku i planowanych na następny rok nakładów na ochronę środowiska. Nakłady te mogą dotyczyć w szczególności budowy oczyszczalni ścieków, elektrofiltrów, obiektów służących utylizacji odpadów itp.

We wprowadzeniu do sprawozdania finansowego zaleca się przedstawienie (w odniesieniu do jednostek prowadzących instalacje, które obowiązuje Ustawa o handlu uprawnieniami do emisji do powietrza gazów cieplarnianych i innych substancji¹⁶) ogólnego opisu zasad przyjętych do ujmowania i wyceny praw do emisji gazów cieplarnianych. Przedsiębiorstwa energetyczne, które wytwarzają

¹³ Por. D. Burzyńska, J. Fila: *Finansowanie inwestycji...*, op. cit., s. 75-76.

¹⁴ Ramy Koncepcyjne sporządzania i prezentacji sprawozdań finansowych zostały wydane przez Komitet Międzynarodowych Standardów Rachunkowości w celu określenia zasad przygotowania i ujawniania informacji finansowej w sprawozdaniach. Por. E. Śnieżek: *Sprawozdawczość przepływów pieniężnych – krytyczna ocena i propozycja modelu*. Uniwersytet Łódzki, Łódź 2008.

¹⁵ Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz.U. nr 76, poz. 694 z późn. zm.).

¹⁶ Ustawa z dnia 22 grudnia 2004 r. o handlu uprawnieniami do emisji do powietrza gazów cieplarnianych i innych substancji (Dz.U. nr 281, poz. 2784).

lub sprzedają energię elektryczną, powinny w tej pozycji sprawozdania umieścić zasady ujmowania i wyceny praw majątkowych wynikających ze świadectw pochodzenia. Uszczegółowienie zasad rachunkowości w odniesieniu do praw do emisji gazów cieplarnianych, a także zasad związanych z posiadaniem i gospodarowaniem prawami majątkowymi wynikającymi ze świadectw pochodzenia powinno zostać umieszczone w ust. 9 dodatkowych objaśnień¹⁷. W ramach tych objaśnień należy umieścić m.in. informacje o: liczbie oraz wartości nabycia przyznanych praw do emisji dla każdej instalacji wraz z dodatkowymi przydziałami, liczbie oraz wartości w cenie nabycia przyznanych praw do emisji z podziałem na przeznaczone do wykorzystania na własne potrzeby oraz do sprzedaży, wyniku na sprzedaży prawami do emisji, liczbie i wartości praw do emisji umorzonych, liczbie i kwocie rezerwy na pokrycie niedoboru praw do emisji, wartości bieżących i skumulowanych odpisów aktualizujących z tytułu utraty wartości itp.¹⁸.

Ustawa o rachunkowości zobowiązuje także (o ile jest to konieczne do oceny sytuacji jednostki) do przedstawienia w sprawozdaniu z działalności jednostki wskaźników finansowych i niefinansowych, łącznie z informacjami dotyczącymi zagadnień środowiska naturalnego¹⁹. Informacje te powinny przede wszystkim dotyczyć:

- unowocześnienia wytwarzanych przez jednostkę produktów z punktu widzenia ich wpływu na środowisko,
- usunięcia (neutralizacji) zanieczyszczeń środowiska powstałych w latach ubiegłych,
- zmniejszenia bieżących zanieczyszczeń środowiska (nowe inwestycje, technologie),
- kosztów przedsięwzięć służących ochronie środowiska i ich wpływu na koszty działalności,
- wpływu obowiązujących lub przyszłych przepisów o ochronie środowiska na produkcję, inwestycje i obowiązki jednostki,
- sankcji i opłat grożących jednostce w związku z ochroną środowiska²⁰.

Wydaje się również, iż ekologiczny aspekt działalności podmiotu gospodarczego powinien się znaleźć w opisie osiągnięć dotyczących badań, rozwoju oraz stopnia zaawansowania tych prac zgodnie z art. 49 ust. 1 pkt. 2 i 3 Ustawy o rachunkowości.

¹⁷ Informacja dodatkowa. W: *Rachunkowość. Zamknięcie roku 2007*. Rachunkowość sp. z o.o., Warszawa 2007, s. 195-196.

¹⁸ Ibid., s. 215.

¹⁹ Ustawa o rachunkowości, art. 49, ust. 3.

²⁰ Z. Fedak: *Sprawozdanie z działalności. Rachunkowość. Zamknięcie roku 2007*. Rachunkowość sp. z o.o., Warszawa 2007, s. 260.

Informacje środowiskowe znajdują swoje odzwierciedlenie nie tylko w wymienionych elementach sprawozdania finansowego, ale także w bilansie oraz rachunku zysków i strat. Ustawa o rachunkowości nie wskazuje jednak w bezpośredni sposób na konieczność ich uwzględnienia. W bilansie jednostki gospodarczej mogą pojawić się m.in.: środowiskowe wartości niematerialne i prawne (licencje, koncesje związane z realizacją celów ekologicznych, pozwolenia na emisję zanieczyszczeń, prawa do eksploatacji złóż), rzeczowe aktywa trwałe zaangażowane w działalność ochronną, inwestycje krótko- i długoterminowe oraz zapasy związane z realizacją działań ochronnych. Nawiązaniem do środowiskowych aktywów trwałych jest MSR 16 (11), w którym stwierdza się, iż nabycie rzeczowych aktywów trwałych służących ochronie środowiska nie przyczynia się bezpośrednio do możliwości identyfikacji przyszłych korzyści ekonomicznych związanych z konkretną pozycją rzeczowych aktywów trwałych, lecz może okazać się niezbędne dla jednostki gospodarczej w celu uzyskania przyszłych korzyści ekonomicznych z jej aktywów²¹. Z tego względu nabycie aktywów trwałych służących ochronie środowiska spełnia warunki ujęcia ich jako aktywów.

W zakresie źródeł pochodzenia majątku na szczególną uwagę zasługuje pozycja rezerw. Skuteczność realizacji zadań i zasad w ramach zrównoważonego i trwałego rozwoju w przedsiębiorstwie jest związana z możliwością wystąpienia ryzyka, szczególnie ryzyka ekologicznego. Pozycją służącą zabezpieczeniu się przez przedsiębiorstwo przed oczekiwanymi obciążeniami w przyszłości, opisaną w MSR 37¹⁹ są właśnie rezerwy ekologiczne²², których znaczenie obecnie wzrasta. Rezerwy należy tworzyć na kary lub koszty likwidacji szkód wyrządzonych środowisku naturalnemu niezgodnie z porządkiem prawnym, gdzie zarówno kary, jak i koszty prowadziłyby do wypływu środków zawierających w sobie korzyści ekonomiczne w wyniku wypełnienia obowiązku, niezależnie od przyszłych działań jednostki gospodarczej. Rezerwy ekologiczne stanowią więc dla przedsiębiorstwa sposób zabezpieczania podmiotu przed konsekwencjami ryzyka ekologicznego. Rezerwy ekologiczne są tworzone w tych jednostkach gospodarczych, które są prawnie lub zwyczajowo zobligowane do usunięcia szkód powstałych w środowisku naturalnym.

Międzynarodowe Standardy Rachunkowości, podobnie jak Ustawa o rachunkowości, regulują tylko niektóre aspekty związane z koniecznością identyfikacji, pomiaru i prezentacji informacji z zakresu ochrony środowiska.

Na aspekty środowiskowe zwrócono uwagę w Rozporządzeniu Komisji (WE) nr 1274/2008 z dnia 17 grudnia 2008 r. zmieniającym rozporządzenie

²¹ www.mf.gov.pl/_files_/rachunkowosc/miedzynarodowe_standardy_rachunkowoci/rozporzadzenie_1126.2008.

²² Ustawa o rachunkowości reguluje zasady tworzenia rezerw w art. 35d.

(WE) nr 1126/2008 przyjmującym określone Międzynarodowe Standardy Rachunkowości zgodnie z rozporządzeniem (WE) nr 1606/2002 Parlamentu Europejskiego i Rady w odniesieniu do Międzynarodowego Standardu Rachunkowości (MSR) 1. W dokumencie tym zawarto sugestię ujawniania dodatkowych informacji w postaci raportów i sprawozdań, w tym także o wpływie jednostki na środowisko naturalne, oraz sprawozdania o wytworzonej wartości dodanej w odniesieniu do tych sektorów przemysłu, gdzie czynniki związane ze środowiskiem naturalnym są znaczące²³. Raporty powinny także zawierać omówienie zasobów jednostki, które nie zostały ujęte w sprawozdaniu z sytuacji finansowej. Należy podkreślić, iż sprawozdania te są jednak wyłączone z uregulowań MSSF.

Konieczność prezentowania informacji środowiskowych w raportach, sprawozdaniach wynikająca z wymienionych obligatoryjnych i fakultatywnych środowiskowych przepisów prawnych, a także przepisów Ustawy o rachunkowości i Międzynarodowych Standardów Rachunkowości wywierają wpływ na poszerzenie systemu informacyjnego rachunkowości.

Ukierunkowanie rachunkowości na zagadnienia związane z aspektami społecznymi, ekonomicznymi i środowiskowymi jest określane w literaturze przedmiotu rachunkowością zintegrowaną²⁴ lub rachunkowością społeczną odpowiedzialności. Podsystem w ramach rachunkowości społecznej odpowiedzialności, który dostarcza informacji o relacjach przedsiębiorstwo – środowisko przyrodnicze, jest nazywany rachunkowością ekologiczną, rachunkowością środowiskową, „zieloną rachunkowością”, rachunkowością dla środowiska lub ekologiczną orientacją rachunkowości²⁵.

W literaturze przedmiotu zamiennie stosuje się pojęcie *rachunkowość środowiskowa* i *rachunkowość ekologiczna*²⁶. Żadna z definicji nie określa jednak

²³ Por. Rozporządzenie Komisji (WE) nr 1274/2008 z dnia 17 grudnia 2008 r. zmieniające rozporządzenie (WE) nr 1126/2008 przyjmujące określone międzynarodowe standardy rachunkowości zgodnie z rozporządzeniem (WE) nr 1606/2002 Parlamentu Europejskiego i Rady w odniesieniu do Międzynarodowego Standardu Rachunkowości (MSR) 1.

²⁴ Por. M. Stepień: *Rachunkowość ekologiczna w świetle idei społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstw*. „Zeszyty Naukowe” 2003, nr 633, s. 48.

²⁵ Por. M. Stepień: *Zarys koncepcji rachunkowości środowiskowej*. W: *Polska szkoła rachunkowości*. Red. M. Gmytrasiewicz, A. Karmańska. Szkoła Główna Handlowa, Warszawa 2004, s. 621-639.

²⁶ Por. M. Bartolomeo: *Environmental management accounting in Europe. Current practice and future potential*. „The European Accounting Review” 2004, Vol. 9(1), s. 31-52, za: M. Yakhou, V.P. Dorweiler: *Environmental Accounting: an Essential Component of Business Strategy*. „Business Strategy and the Environment” 2004, No. 13, s. 65-77. Por. R.K. Fleischman, K. Schuele: *Greek accounting: A primer*. „Journal of Accounting Education” 2006, Vol. 24, Iss. 1, s. 35-66. Raport of the Secretary-General. Accounting for environmental measures. E/C.1991. Za: M. Stepień: *Rachunkowość ekologiczna w świetle idei społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstw*. „Zeszyty Naukowe” 2003, nr 633, s. 41; H. Folmer, L. Gabel, H. Opschoor: *Ekonomia środowiska i zasobów naturalnych*. Krupski i Spółka, Warszawa 1996, s. 392-393.

kompleksowo wszystkich aspektów związanych z ujęciem przedmiotu, sposobem pomiaru i zakresu, jaki wiąże się z określeniem wzajemnych relacji istniejących między przedsiębiorstwem i środowiskiem przyrodniczym. Należałoby przyjąć, iż przedmiotem rachunkowości środowiskowej jest majątek zaangażowany w jednostce do działalności ekologicznej, a także procesy związane z prowadzonymi działaniami w środowisku przyrodniczym oraz osiągnięte rezultaty ekonomiczne. Uwzględniając natomiast konieczność tworzenia wieloaspektowych informacji niezbędnych do podejmowania decyzji zgodnych z zasadą rozwoju zrównoważonego i trwałego, proponuje się określić rachunkowość środowiskową jako podsystem rachunkowości, który poszerza zakres informacji o informacje dotyczące relacji przedsiębiorstwo – środowisko przyrodnicze. System ten generuje przede wszystkim informacje w wyrażeniu pieniężnym, ale również dane jakościowe i naturalne, niezbędne dla operatywnego i strategicznego zarządzania środowiskowego.

Ekologiczne ukierunkowanie rachunkowości powoduje zatem konieczność standaryzacji i harmonizacji rozwiązań w zakresie ekologicznych aspektów ujętych w środowiskowych aktach prawnych, a także w przepisach dotyczących polskich i międzynarodowych standardów rachunkowości.

Podsumowanie

Konieczność równoważenia wymiaru ekonomicznego, społecznego i przyrodniczego, postrzeganie ich współzależności urzeczywistniające się poprzez rozwój zrównoważony i trwały stworzyły podstawę do podejmowania działań ochronnych przez jednostki gospodarcze. Istnieje zatem konieczność identyfikacji oraz analizy powiązań między przedsiębiorstwem a środowiskiem przyrodniczym stanowiących zarówno źródło szans, jak i zagrożeń. Wyrazem poparcia dla tworzenia nowych przekrojów informacji w ramach rachunkowości środowiskowej powinny być nie tylko publikacje naukowe z tego zakresu, ale przede wszystkim polityka rządu. Niezbędne są zatem odpowiednie regulacje prawne lub standardy określające obowiązek i zakres informacji ekologicznych, które powinny prezentować podmioty gospodarcze.

Z analizy wybranych środowiskowych aktów prawnych, zarówno tych które przedsiębiorstwa stosują obligatoryjnie, jak i tych, z których korzystają dobrowolnie, wynika konieczność tworzenia informacji środowiskowych w postaci sformalizowanych lub niesformalizowanych raportów, sprawozdań. Obowiązujące krajowe i międzynarodowe regulacje z zakresu rachunkowości tylko w nie-

wielkim stopniu uwzględniają wymagania wynikające z unormowań środowiskowych. Konieczność opisanie aspektów dotyczących relacji przedsiębiorstwo – środowisko przyrodnicze wskazuje informacja dodatkowa oraz sprawozdanie z działalności jednostki. Informacje dotyczące prowadzonych działań na rzecz urzeczywistniania RZiT są prezentowane także w pozostałych sprawozdaniach: bilansie, rachunku zysków i strat, sprawozdaniu z przepływów środków pieniężnych oraz zmianie w kapitale/funduszu własnym, tylko nie ma możliwości bezpośredniego ich odczytania. Istnieje zatem potrzeba harmonizacji i standaryzacji polskich i międzynarodowych przepisów prawnych w zakresie:

- opracowania zakresu rachunkowości środowiskowej wraz z aparatem pojęciowym dotyczącym zasobów środowiskowych, rezerw ekologicznych, kosztów środowiskowych, zobowiązań ekologicznych itp.,
- opracowania zasad gromadzenia informacji środowiskowej,
- sposobu i miejsca prezentacji informacji środowiskowych uzyskanych w poszczególnych sprawozdaniach finansowych, a w szczególności informacji o: prowadzonych inwestycjach ekologicznych, zasobach dotyczących środowiska przyrodniczego, zobowiązaniach ekologicznych, rezerwach ekologicznych, kosztach środowiskowych, nakładach środowiskowych itp.

Dostosowanie i harmonizacja przepisów w tym zakresie pozwoli m.in. na:

- prowadzenie bieżącej kontroli kosztów środowiskowych ponoszonych przez jednostkę gospodarczą,
- ocenę przedsiębiorstwa z wywiązywania się z ekologicznych regulacji prawnych,
- ocenę prowadzonych przez menedżerów działań na rzecz ochrony środowiska,
- uzyskanie informacji o wielkości emisji oraz imisji,
- sporządzenie środowiskowych zestawień ekobilansowych, oceny oddziaływania na środowisko,
- sprawne przeprowadzenie proekologicznych przedsięwzięć podmiotu gospodarczego, takich jak: przeglądy ekologiczne, audyty ekologiczne, marketing ekologiczny, ekoetykietowanie, tworzenie środowiskowych mierników oceny funkcjonowania przedsiębiorstwa, mierników rozwoju, wprowadzanie systemu zarządzania środowiskowego itp.

IMPACT OF NATIONAL AND INTERNATIONAL REGULATIONS ON THE SCOPE OF ENVIRONMENTAL ACCOUNTING INFORMATION SYSTEM

Summary

Environmental information provided by an information system of environmental accounting plays an important role in making informed decisions related to the reduction of environmental costs in the business, in reducing environmental risks, optimize the use of natural resources, etc.

Form, shape and quality of the information presented depends on the Polish and international regulations especially with respect to accounting and environmental protection.

The article presents selected acts indicating the necessity of integrating environmental considerations and highlights the need for harmonization and standardization of legislation on the principles of the creation and presentation of environmental information.

II. UZNAWANIE I POMIAR INFORMACJI SPRAWOZDAWCZYCH

Maria Smejda

TEORETYCZNE ASPEKTY INFORMACYJNEGO SYSTEMU RACHUNKOWOŚCI

Wprowadzenie

W ostatnich latach system informacyjny rachunkowości został poważnie zmieniony. Jest oczywiste, że rachunkowość musi odpowiadać na pojawienie się nowych zdarzeń gospodarczych, poszukiwać miar i sposobów ich prezentowania. Dla metod pomiarowych i ewidencyjnych ujęć zdarzeń gospodarczych, sposobów ich powiązań z całą strukturą rachunkowości oraz adekwatnych miar oceny ich poziomów pierwotnymi są rozpoznania istoty ekonomicznej nowych zjawisk ekonomicznych. Zadanie nie należy do łatwych, wymaga często teoretycznego wyartykułowania nowych pojęć, ich strukturalnego wyrażenia. Dociekliwi badacze zwrócą uwagę na respektowanie założeń ontologicznych (dotyczących natury badanego obiektu), epistemologicznych (dotyczących sposobów dochodzenia do twierdzeń) oraz metodologicznych (dotyczących stosowanych narzędzi badawczych) niezbędnych przy formułowaniu pojęć, oferowaniu różnych procedur pomiarowych. Założenia te nie zawsze są brane pod uwagę przy proponowaniu nowych rozwiązań w systemie rachunkowości. Należy zadać pytanie, czy wszystkie sugerowane sposoby ujęcia w systemie rachunkowości nowych zjawisk uwzględniają naukowe podejście, jego dotychczasowy dorobek i nowe tendencje w rozwijaniu dyscyplin powiązanych z rachunkowością. Ważne jest zbadanie, jak zmieniające się rozwiązania wpływają na przekaz informacyjny. Nieprzestrzeganie założeń naukowego postępowania w proponowaniu pewnych rozwiązań sprzyja zniekształceniom informacyjnym, co może przyczyniać się do błędnych ocen sytuacji ekonomicznej jednostki gospodarczej, do podejmowania nietrafnych decyzji gospodarczych. Celem opracowania jest po-

kazanie różnych aspektów teoretycznych prowadzonych dyskusji na temat pojęć i metod pomiaru występujących w rachunkowości, ze szczególnym zwróceniem uwagi na możliwości zniekształceń systemu informacyjnego rachunkowości.

1. Istota informacyjnego systemu rachunkowości

Rachunkowość zrodziła się z potrzeb ewidencyjnych działalności gospodarczej, którą należało kontrolować pod względem zachowania stanu zasobów gospodarczych i ich efektywnego wykorzystania. Dla tego celu rachunkowość wypracowała własny algorytm ujmowania zjawisk ekonomicznych w postaci podstawowego równania bilansowego i związanych z nim strumieni finansowych. Rachunkowość posiada swoje zasady przy ustalaniu miar działalności gospodarczej i sposobach ich prezentowania. Istotne są zasady pomiaru naturalnego i finansowego. Rachunkowość jako dyscyplina naukowa nie ma wyodrębnionej niezależności od procesów ekonomicznych. Wymusza to respektowanie zgodności proponowanych przez nią miar z treścią ekonomiczną tych procesów. Rozwój rachunkowości łączy się z poszukiwaniem coraz lepszych miar i takim ich strukturalnym ujęciem, aby pełniej odzwierciedlać istotę zjawisk ekonomicznych. W miarę pojawiania się nowych zjawisk w gospodarce rynkowej rachunkowość rozszerza obszar proponowanych miar, wzbogacając swój system informacyjny.

Istotą dostarczanych przez rachunkowość informacji o zdarzeniach gospodarczych jest ich systemowy charakter. Omawiając informacyjny system rachunkowości, należałoby wstępnie przyjąć ogólne pojęcie systemu, wyznaczające kierunkowy sposób myślenia dla dalszych rozważań. System składa się zawsze z pewnych elementów (części składowych) powiązanych ze sobą relacjami bezpośrednimi i pośrednimi. Korelacja między częściami systemu jest o wiele silniejsza niż relacje między częściami systemu a elementami znajdującymi się poza systemem. Każdy system ma jakiś rdzeń, jakąś ogólną charakterystykę czy ideę, która konstryuuje sieć relacji między różnymi częściami systemu. Idea ta wyraża celowość systemu, jego sens, stanowi podstawowe kryterium zaliczania poszczególnych części do systemu. Każda część jest włączana do systemu, pod warunkiem że realizuje ideę systemu, jego cel¹. To ogólne spojrzenie na pojęcie systemu może być przydatne także w odniesieniu do rachunkowości. „Rachunkowość jest to system informacyjny, który identyfikuje, zapisuje, informuje o ekonomicznych zdarzeniach jakiejś jednostki gospodarczej dla zainte-

¹ T. Boczek: *Corporate Accounting Informations Systems*. Prentice Hall, London 2007, s. 12.

resowanych użytkowników”². Zdefiniowanie rachunkowości jako systemu informacyjnego to rezultat poznawczy natury zdarzeń ekonomicznych będących w obszarze zainteresowania tej dyscypliny naukowej. Natura tych zdarzeń ma charakter systemowy, co oznacza, że są one wbudowane w pewną całość i stanowią strukturę systemu. Analiza tej struktury ma wyjaśnić wzajemne zależności między elementami struktury (pewnymi kategoriami ekonomicznymi), wskazać na prawidłowości koegzystencji ustalonych miar zjawisk ekonomicznych, zweryfikować przyczynę umiejscowienia danego elementu w całościowej strukturze. System informacyjny rachunkowości to nie tylko dostarczenie ilościowych miar zdarzeń ekonomicznych w postaci określonej struktury. System charakteryzuje specyfikę danej struktury wyrażającą celowość jej tworzenia. Zakłada to metodologiczną wskazówkę, iż badanie ilościowych zależności w systemie rachunkowości nie może być oderwane od celowości systemu, głównej jakościowej jego charakterystyki. Uważam, że jakościową charakterystykę systemu rachunkowości stanowi prawidłowe przedstawienie procesu tworzenia i podziału wartości w jednostkach gospodarczych. Systemowy charakter tego procesu warunkuje systemowy charakter rachunkowości. Zdarzenia gospodarcze, które rachunkowość stara się zidentyfikować i wyrazić w sposób wymierny, winny odzwierciedlać kształtowanie się wartości i jej podział. Jest to cel, kryterium ujmowania zdarzenia w systemie rachunkowości.

Systemy informacyjne rachunkowości dostarczają całościowego zestawienia symbolicznych form wiedzy, odgrywających kluczową rolę w opisywaniu zjawisk ekonomicznych, wycenie zasobów gospodarczych i ujawniających sposób wykorzystania tych zasobów. Przedstawiają sieć relacji ekonomicznych, jakie są tworzone w procesie gospodarowania zasobami ekonomicznymi podejmowanym przez daną jednostkę gospodarczą, z uwzględnieniem jej celu ekonomicznego. Cel ten, choć wyrażony ilościowo na poziomie mikroekonomicznego działania jednostki gospodarczej (np. zysk), wywodzi jakościową charakterystykę z przyjętego makroekonomicznego modelu gospodarki rynkowej, w obszarze którego działa dana jednostka. W ramach danego modelu gospodarki rynkowej rozstrzygają się procesy tworzenia i podziału wartości. Zadaniem rachunkowości jest ujawnienie w sposób wymierny tych procesów na poziomie mikroekonomicznym. Rozpoznanie natury zjawisk ekonomicznych, uczestniczących w procesie tworzenia i podziału wartości jest pierwotne dla podejmowanych przez rachunkowość prób tworzenia własnego aparatu pojęciowego i dla tworzenia procedur pomiarowych. W przeciwnym przypadku pojawia się poważny błąd natury ontologicznej, spotykany często przy bezkrytycznym przyjmowaniu mię-

² J. Weygandt, L.E. Kieso, D.D. Kimmel: *Accounting Principles*. John Wiley and Sons, New York 2002, s. 2.

dzynarodowych standardów rachunkowości na gruncie rachunkowości krajowej. Nader często błąd tego rodzaju może występować przy wyizolowanym spojrzeniu na jednostkę gospodarczą, bez uwzględnienia kontekstu makroekonomicznego.

System rachunkowości gromadzi, przetwarza i raportuje informacje o zdarzeniach ekonomicznych, jakie występują w związku z przeprowadzaniem transakcji finansowych. Do niedawna była to główna idea obowiązująca przy budowie tego systemu, zapewniająca wiążące znaczenie rachunku zysków i strat w całościowej strukturze tworzonych informacji. Celem transakcji jest przekształcanie zasobów ekonomicznych w określone dobra i usługi, czemu towarzyszy proces tworzenia wartości. Znaczenie wartości kojarzy się z tym, co jest wartościowe, a w tym przypadku wartościowe jest dostarczanie produktów i usług zaspokajających potrzeby danego społeczeństwa. Kategoria wartości jest kategorią centralną dla budowy systemu informacyjnego rachunkowości, jest kryterium weryfikującym wprowadzanie danego zdarzenia ekonomicznego do systemu. To rozpoznanie procesu tworzenia wartości było podstawą do budowy sieci bezpośrednich i pośrednich powiązań między różnymi częściami składowymi systemu. Proceduralno-funkcyjny kontekst informacyjnego systemu rachunkowości, wyrażony w zuniifikowanej strukturze informacyjnej wewnątrz jednostki gospodarczej w istocie rzeczy informuje o wielowymiarowym procesie tworzenia wartości, w którym uczestniczy jednostka podejmująca decyzje gospodarcze.

Informacyjny system rachunkowości dostarcza miar działalności gospodarczej, proponuje więc pewne formy dla wyrażania treści procesów ekonomicznych. Dyscyplinujące rygory dla proponowanych form stanowią zasady i założenia koncepcyjne rachunkowości głoszące wyższość treści nad formą. Reprezentują one teoretyczną stronę rachunkowości, choć same nie są teorią rachunkowości. Rachunkowość nie posiada wyodrębnionego obiektu badawczego, którego rozpoznanie prowadziłoby do pewnych syntez budujących teorię tej dyscypliny, tak jak to jest w przypadku ekonomii. Rachunkowość, oferując miary zjawisk i procesów ekonomicznych, nie jest samodzielną dyscypliną. Jako dyscyplina szczegółowa jest pochodną dziedziny wiedzy z ekonomii. Rachunkowość w sposób praktyczny informuje o procesach ekonomicznych już rozpoznanych teoretycznie. Umożliwia w ten sposób ocenę decyzji ekonomicznych dokonywanych przez jednostkę gospodarczą w wymiarze czasowo-przestrzennym. Zasady i założenia koncepcyjne rachunkowości obowiązujące przy budowie systemu informacyjnego rachunkowości nie są dowolne, zostały utworzone na gruncie rozpoznania procesu tworzenia wartości oraz jej strukturalnego ujęcia i mają zapewnić pomoc przy odzwierciedleniu tego procesu. Obowiązujący w rachunkowości i mający zasadnicze znaczenie dla jej systemowego ujęcia algorytm podstawowego równania bilansowego i dynamicznych bilansów reprezentuje zarówno

koncepcję tworzenia wartości, jak i jej podziału na poziomie mikroekonomicznym. Zdarzenia gospodarcze wprowadzane i przetwarzane w systemie rachunkowości, zgodnie z zasadą równania bilansowego, ostatecznie ukazują strukturalną mikroekonomiczną miarę wartości, miarę wskazującą na rolę jednostki gospodarczej w procesie tworzenia i podziału wartości.

Warunkiem wstępnym, a zarazem koniecznym do podjęcia próby budowy systemu informacyjnego rachunkowości, odzwierciedlającego proces tworzenia i podziału wartości jest przyjęcie pewnego modelu pomiarowego zysku. Pierwotnie wybrano model uwzględniający koncepcję zachowania kapitału finansowego i zasady kosztu historycznego. Choć nie jest to model pomiarowy zysku ekonomicznego i oferuje koncepcję tzw. zysku księgowego, to z uwagi na dogodność praktycznego sposobu pomiaru zysku i eliminację subiektywizmu łączącego się z innymi propozycjami pomiarowymi należy uznać to ograniczenie. Zasada kosztu historycznego oraz uznanie konieczności transakcyjnego, rynkowego weryfikowania wartości wprowadziły największy stopień obiektywizmu. Zasady rachunkowości umożliwiają wykorzystanie przyjętego modelu pomiarowego zysku.

Kluczową kategorią odgrywającą zasadniczą rolę w budowie systemu informacyjnego rachunkowości jest wypracowane w ramach mikroekonomii pojęcie kapitału rozumianego jako oszczędności skapitalizowane w różnych zasobach ekonomicznych. Kapitał stanowi konieczny warunek do pomnażania wartości, przynajmniej wtedy, gdy wartość towarzyszy wytwarzaniu produktów i usług. Wartości kapitałowe reprodukowane w procesie tworzenia wartości jako wartości przeniesione dotyczą kapitału operacyjnego. Tkwią one w różnych składnikach aktywów, co obrazuje lewa strona równania bilansowego. Aktywa uczestniczą w procesie tworzenia i podziału wartości. Prawa strona tego równania pokazuje roszczenia do tworzonej wartości. Zadaniem systemu informacyjnego rachunkowości jest pokazanie nie tylko w sposób statyczny, ale także dynamiczny zależności, jakie powstały w procesie tworzenia wartości i jej podziału. Analiza struktury wartości pozwala rozpoznać zjawiska akumulacji kapitału i maksymalizacji bogactwa oraz siłę ekonomiczną tworzenia tego bogactwa. Myślenie systemowe jest niezbędne w tego rodzaju analizie.

Przyjmując, że system informacyjny rachunkowości ma dostarczyć miary strukturalnego ujęcia wartości w określonym kontekście społecznym, należy sformułować trzy zasadnicze wnioski:

1. Rachunkowość ma zawsze charakter krajowy, przynajmniej dopóty, dopóki wykorzystanie zasobów odbywa się w danym kraju, w imię specyficznych celów gospodarowania danego społeczeństwa. Rozwiązania uniwersalne mo-

- gą być zastosowane, gdy zostanie ustalona klasa zdarzeń mających charakter międzynarodowy.
2. Rachunkowość nie może dostarczać informacji dla wybranej grupy użytkowników³. Ma informować o mikroekonomicznym procesie tworzenia i podziału wartości. W procesie tym w sposób bezpośredni i pośredni uczestniczą różne grupy społeczne, przez to różni użytkownicy mają prawo do tych informacji.
 3. Celem informacyjnego systemu rachunkowości jest odzwierciedlenie procesów ekonomicznych, a nie ich kreowanie. Wprowadzanie procedur kreujących pewne wartości pozbawia tę dyscyplinę charakteru obiektywnego.

2. System informacyjny rachunkowości wobec współczesnych zjawisk gospodarki rynkowej

Mówiąc o współczesnych zjawiskach gospodarki rynkowej, mamy na uwadze te, które wystąpiły w krajach najwyżej rozwiniętych, takich jak Stany Zjednoczone czy kraje Europy Zachodniej. Zjawiska takie można rozpatrywać z dwóch punktów widzenia: ich wpływu na zmodyfikowaną koncepcję tworzenia wartości oraz ich wpływu na postępujące procesy koncentracji kapitału w przestrzeni gospodarki światowej. Współczesne zjawiska gospodarki rynkowej zostały szeroko opisane w literaturze światowej, choć teoretyczne ich wyjaśnienie nie jest ciągle satysfakcjonujące i wywołuje wiele sporów, nierzadko o zabarwieniu ideologicznym. Zróżnicowane spojrzenia na treści tych zjawisk wpływają na powstanie różnych propozycji pomiarowych wcielanych do systemu informacyjnego rachunkowości.

Wielu obserwatorów współczesnych zjawisk gospodarki rynkowej wskazuje, że główną siłą napędową tworzenia bogactwa spółki są wartości niematerialne, wiązane często z istnieniem tzw. kapitału intelektualnego. Posiadanie kapitału rzeczowego coraz bardziej traci znaczenie w procesie ekonomicznym. Zmiany w biznesie są zorientowane na innowacje dotyczące zarządzania wartościami niematerialnymi. Badania empiryczne pokazują, że w tzw. nowoczesnych spółkach amerykańskich 70% uzyskiwanej wartości ma swoje źródło w wartościach niematerialnych⁴. Jest to nowa alternatywa dla uzyskiwania bogactwa, alternatywa dająca możliwości generowania przychodów bez kosztów. Nic też dziwnego,

³ M. Gmytrasiewicz: *Teoria rachunkowości a Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej*. W: *Rachunkowość wczoraj, dziś, jutro*. Red. T. Cebrowska, A. Kowalik, R. Stępień. Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 2007, s. 111.

⁴ R. Shearer: *Creating New Wealth from JP Assets*. John Wiley and Sons, New York 2007, s. XXIII.

że w ślad za tymi zjawiskami nasila się krytyka tradycyjnego systemu informacyjnego rachunkowości, który zapewniając ujawnianie przychodów, uniemożliwia pokazanie w bilansie źródła tych przychodów w postaci wartości niematerialnych. Rachunkowość nie pozwala zidentyfikować i wyceniać tych wartości jako aktywów niematerialnych.

W ostatnich latach w rachunkowości są podejmowane próby pomiaru kapitału intelektualnego. Zagadnienie to jest powszechnie znane. Zainteresowanie kapitałem intelektualnym, jego pomiarem wykazują przede wszystkim inwestorzy, którzy uważają, że ma on zasadnicze znaczenie dla tworzenia wartości spółki, jest substratem tej wartości. Inwestorzy są skłonni płacić więcej za akcje firm wykazujących w bilansie wartość spółki niż za akcje firm posiadających duży majątek trwały. Posiadany majątek przestał być miarą ogólnej wartości spółki. O jej wartości decyduje obecnie kapitał intelektualny, reprezentujący bardzo różnorodne czynniki o charakterze niematerialnym, takie jak: posiadana wiedza, umiejętności, doświadczenie pracowników, technologia organizacyjna, relacje z klientami i dostawcami, wizerunek i reputacja firmy, marka handlowa itp.⁵. Kapitał intelektualny stanowi obecnie lepsze źródło przyszłego sukcesu spółki, mierzonego przyszłymi przepływami gotówkowymi.

Wypracowana dotychczas koncepcja systemu pomiarowego rachunkowości nie stwarza możliwości pomiaru kapitału intelektualnego. Twierdzi się, że klasyczne procedury księgowe sprawdzają się dobrze w gospodarce, która wytwarza produkty i usługi materialne, kupowane i sprzedawane na rynku⁶. W istocie wartość jako podstawowa kategoria pomiarowa wykorzystywana w rachunkowości jest skutkiem rozpoznania treści procesów ekonomicznych, w których są tworzone produkty i usługi. Dotyczy to także zdefiniowania pojęcia kapitału.

W dobie szerokiego rozwoju usług niematerialnych, gdzie towarem są informacje, dostęp do sieci, wrażenia, kreowanie wyobraźni, doznania radości i inne odczucia, czyli tzw. dążenie do pełni życia, wartością stają się długoterminowe relacje z klientami⁷. Dla ich kształtowania ogromne znaczenie mają działania marketingowe. Zwolennicy poglądu, że tradycyjna rachunkowość wyczerpała swe możliwości i proponowane przez nią informacje zniekształcają rzeczywistość, dążą do skapitalizowania różnych składników wartości niematerialnych i przedstawienia ich jako nowej klasy aktywów niematerialnych. Chcą więc wprowadzić do systemu informacyjnego rachunkowości nowe źródła bogacenia, które wiążą się z istnieniem zdolności ludzi do kreowania wartości. Zagadnienie

⁵ L. Edvinsson, M.S. Malone: *Kapitał intelektualny*. Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2001, s. 35.

⁶ J. Rifkin: *Wiek dostępu*. Wydawnictwo Dolnośląskie, Wrocław 2003, s. 59.

⁷ Ibid., s. 107.

dotyczy wewnętrznie tworzonych wartości niematerialnych, o których można poinformować w bilansie, pod warunkiem że zostały skapitalizowane. Niektóre wartości niematerialne wytworzone wewnętrznie w działalności jednostki gospodarczej udaje się zidentyfikować i wymierzyć. Gdy stają się one zasobem, nad którym sprawujemy kontrolę i mogą w przyszłości przynieść korzyści⁸, można uznać je za składnik aktywów niematerialnych i pokazać w bilansie nowe skapitalizowane źródło generujące przyszłe bogactwo. Taki zidentyfikowany składnik wartości niematerialnych można sprzedać, użyć, a, co najważniejsze, musi być możliwość kontroli korzyści uzyskiwanych za przyczyną tego składnika. Sprawowanie kontroli zapewnia posiadanie tytułu prawnego do wykorzystania danego składnika wartości niematerialnych. Przykłady takich praw to patenty, licencje, prawa autorskie. Wiele wartości niematerialnych reprezentujących pewien potencjał intelektualny nie udaje się zidentyfikować, pomierzyć i potraktować jako wartości skapitalizowane. Niemożliwe jest dokonanie pomiaru wartościowego tak złożonej kategorii jak kapitał intelektualny. Przyjmując, że kapitał intelektualny stanowi o wartości firmy, pokusa pomiarowa jest bardzo duża.

Wartość firmy wykazana w bilansie wpływa na wzrost ceny akcji spółki, jednak wartość ta jest swoistego rodzaju wielkością ekonomiczną, niemającą charakteru zasobowego, trudną do wyceny. Wartość firmy ma następujące charakterystyki:

- 1) wartość firmy nie jest realną i przewidywalną relacją do kosztów, które były ponoszone w celu jej tworzenia,
- 2) indywidualny czynnik niematerialny, który wnosi swój wkład do wartości firmy, nie może być wyceniony,
- 3) wartość firmy może być odniesiona tylko do biznesu jako całości,
- 4) wartość firmy może się zmieniać stosunkowo szybko i pod wpływem licznych czynników,
- 5) wartość firmy nie jest wykorzystywana i zużywana jako zasób w produkcji zysku, podobnie jak inne aktywa,
- 6) wartość firmy pojawia się jako element wartości, która przechodzi bezpośrednio do inwestora lub właściciela przedsiębiorstwa biznesowego⁹.

Wartość firmy, choć nie stanowi składnika aktywów w rozumieniu kategorii aktywów definiowanych w rachunkowości, stanowi pewną wartość, za którą nabywca chciałby zapłacić. Tylko transakcyjny wymiar wartości firmy upoważnia, aby tę wartość uwzględnić w systemie pomiarowym rachunkowości. Wszelkie próby wykorzystania wartości godziwej do wyceny wartości firmy, rozumianej

⁸ Międzynarodowe Standardy Rachunkowości 2007. Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 2007, s. 393.

⁹ G.R. Catlett, N.O. Olson: *Accounting for Goodwill*. AJCPA, New York 1968, s. 20-21.

jako bieżąca wartość przyszłych zdyskontowanych przepływów gotówkowych, to tylko poprawne, intelektualne koncepcje, w praktyce nie do zastosowania ze względu na wysoki stopień subiektywizmu wartości godziwej i brak koniecznego pośredniczenia transakcyjnego dla wyrażenia istoty kategorii wartości. Pozostaje także do rozstrzygnięcia zasadniczy problem, czy wartość firmy można kapitalizować. Przed podjęciem takiego zamiaru należałoby skonfrontować pojęcie wartości firmy z dotychczasowym pojęciem kapitału, funkcjonującym od lat w teorii mikroekonomicznej.

Poważne zastrzeżenie można uczynić co do tego, czy to, co jest nazywane kapitałem intelektualnym, uznawanym za główne źródło wartości firmy, w istocie stanowi kategorię kapitału. Czy zdolności i umiejętności zespołów ludzkich, dzięki którym powstają innowacje przyczyniające się do tworzenia wartości i zdolności pracy żywej stanowią „kapitał”, czy tylko słowo „kapitał intelektualny” jest używane jako pewien skrót myślowy, w którym nie obowiązują metodologiczne wskazówki niezbędne przy określaniu pewnych wartości jako „kapitał”? Brak jasności w rozumieniu „czegoś”, co jest nazywane kapitałem intelektualnym, może prowadzić do mylnych technicystycznych prób pomiaru tego „kapitału”, a w rachunkowości do nieuzasadnionej propozycji amortyzacji wartości firmy. Na szczęście ten błędny pogląd został zweryfikowany. Z empirycznych obserwacji wynika, że wartość firmy to pewna nabyta wartość, która zdaniem nabywcy reprezentuje siłę generowania zysków i za którą gotów jest zapłacić. Wartość tę należy permanentnie obniżać, doprowadzając ją do wartości zerowej. Jest to zgodne z koncepcją wartości tworzonej wewnętrznie, która nie jest mierzona i samoistnie nie obciąża generowanego zysku jednostki gospodarczej. W przeciwnym przypadku zaprzeczyłoby to samej idei pomnażania kapitału – przyrostowi bogactwa. Pogląd ten na użytek rachunkowości został sformułowany w MSSF 3¹⁰. Powstaje także poważny problem metodologiczny polegający na redukowaniu złożonego zjawiska tworzenia bogactwa do pojedynczego składnika aktywów.

Symptomem nowych zmian w systemie informacyjnym rachunkowości jest stopniowe odchodzenie od zasady kosztu historycznego. Ekonomisci kwestionują koncepcję zysku mierzonego na bazie kosztu historycznego jako oznaki sukcesu jednostki gospodarczej. Chodzi więc o inną propozycję pomiaru zysku, w której kluczową rolę powinna odgrywać wartość bieżąca. Pozwala to na uhonorowanie dynamicznego charakteru ekonomicznej kategorii wartości, która powinna nie tylko sankcjonować korzyści obecne, ale sygnalizować korzyści przyszłe. Informacje o korzyściach teraźniejszych i przyszłych dana jednostka gospodarcza

¹⁰ *Międzynarodowe Standardy Rachunkowości 2007*. Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 2007, s. 359.

uzyska wtedy, gdy na posiadane przez nią aktywa spojrzy jak na synonim bogactwa – bogactwa o aktualnej wartości. Sam wzrost wartości składnika majątkowego jest pewnym zyskiem (korzyścią). Jest to korzyść potencjalnie przewidywana. Taką informacją są zainteresowani inwestorzy, gdy chcą zainwestować kapitał, licząc na potencjalne zyski i gdy chcą wiedzieć, jakie korzyści można uzyskać w przypadku sprzedaży aktywów.

Ekonomiczną kategorię wartości próbuje się wdrażać do systemu rachunkowości za pośrednictwem tzw. wartości godziwej. Wartość godziwa reprezentuje w zasadzie wartość bieżącą, jednak w przypadku, gdy nie istnieje wartość bieżąca, którą można wykorzystać do wyceny składników majątkowych, z uwagi na brak rynku aktywnego, dopuszcza się wyliczenie tej wartości przez odpowiednich ekspertów zajmujących się wycenami. Tak obliczona wartość może tylko w sposób pośredni nawiązywać do wartości rynkowej. Pomimo że koncepcja wartości godziwej jest mocno krytykowana w literaturze przedmiotowej, w dalszym ciągu jest mocno forsowana i znajduje to wyraz w najnowszych projektach międzynarodowych standardów rachunkowości. Odbywa się to pod presją inwestorów, którzy uważają, że wycena składników majątkowych w wartości godziwej pozwala na przewidywanie przyszłych korzyści ekonomicznych. Wartość godziwa mogłaby być wykorzystana do wyceny całego biznesu jednostki¹¹. Może być obliczana jako wartość bieżąca przyszłych zdyskontowanych przepływów gotówkowych. Podejście do wyceny indywidualnych składników majątkowych od strony przewidywań przyszłych przepływów gotówkowych nie będzie jednak właściwe, gdyż dokonywanie wycen odbywa się przy założeniu istnienia hipotetycznego rynku z hipotetycznymi uczestnikami (kupującymi i sprzedającymi). Wykorzystanie wartości godziwej do wyceny składników majątkowych powoduje, że w rachunku zysków i strat pojawiają się tzw. zyski i straty niezrealizowane. Nigdy nie ma pewności, że zyski niezrealizowane staną się zrealizowanymi w przyszłości. Nie ma też pewności, że pojawią się rynki dla zrealizowania się tych zysków. Nie należy też zapominać o zasadniczym argumente, że aktywa są często nabywane nie do indywidualnego wykorzystania celem osiągnięcia korzyści, ale do wykorzystania zbiorowego. Tylko dzięki fenomenowi zorganizowanej całości możliwe jest uzyskanie znacznych korzyści.

Proponując szerokie wykorzystanie wartości godziwej, zakłada się *implicitnie*, że jest to wartość najwłaściwsza. Takie spojrzenie na wartość godziwą nie posiada mocnej argumentacji wynikającej z pogłębionej analizy samej koncepcji wartości. Analiza taka jest konieczna w przypadku uznania wartości godziwej za pewną formę wartości ekonomicznej. Utożsamianie wartości godziwej w każ-

¹¹ *International GAAP 2007*. Lexis Nexis, London 2006, s. 156.

dym przypadku (szczególnie gdy jest ona szacowana) z wartością ekonomiczną to istotny błąd (epistemologiczny) polegający na niedocenianiu realnego mechanizmu rynkowego w pomiarze wartości.

W Międzynarodowych Standardach Rachunkowości przyjmuje się, że system informacyjny rachunkowości powinien dostarczać informacji dla inwestorów, którzy inwestują kapitał obarczony ryzykiem. Przyjmuje się jednocześnie, że zaspokojenie potrzeb inwestorów będzie odpowiadało zaspokojeniu większości potrzeb innych użytkowników sprawozdawczości finansowej. Jest to mylny pogląd zagrażający fundamentowi metodologicznemu systemu rachunkowości¹². Zastosowanie do wyceny składników majątkowych wartości godziwej, w szczególności wtedy, gdy nie ma rynku aktywnego (a tak jest w większości przypadków), zniekształca informacje dla wszystkich użytkowników, w tym także dla inwestorów. Wynika to z faktu, że o przyszłych przepływach gotówkowych, które niewątpliwie interesują inwestorów działających na globalnych rynkach kapitałowych, nie można wnioskować na podstawie wyceny pojedynczych aktywów. Odnosi się to tylko do aktywów gotówkowych i ich ekwiwalentów. W odniesieniu do innych aktywów takiej możliwości nie ma i nie należy jej poszukiwać. Cały sens racjonalności ekonomicznej w działalności jednostek gospodarczych tkwi w tym, że przepływy gotówkowe nie są generowane przez pojedyncze aktywa, lecz przez ich unikalną kombinację wykorzystywaną w procesach produkcyjnych.

Możliwość zastosowania wartości godziwej do wyceny składników majątkowych jest często wykorzystywana przez jednostki gospodarcze do przeszacowania aktywów, pasywów i zysków. Procedury te przeprowadzane w ramach polityki bilansowej często są połączone ze stosowaniem tzw. rachunkowości kreatywnej. Zasada „true and fair” jest w tym przypadku zniekształcona. Zniekształcenia informacji finansowej dokonuje się w celu wyśrubowania cen akcji. Niedoskonałość informacji na rynku kapitałowym prowadzi do irracjonalnych zachowań inwestorów. Jeśli weźmie się przy tym pod uwagę różne wyrafinowane instrumenty finansowe, w których z natury rzeczy występuje asymetria informacji, to rodzi się poważny problem racjonalności alokacji kapitałowej, dokonywanej za pośrednictwem rynku kapitałowego. Zjawiska akumulacji kapitału mogą dokonywać się w oderwaniu od realnych treści procesów gospodarczych. Wreszcie, powstaje zasadnicze pytanie, czy rachunkowość ma odzwierciedlać rzeczywistość, czy przez wmontowanie w jej system określonych rozwiązań ma ją kreować. Odpowiedź jest jednoznaczna. Rzeczywistość gospodarcza jest tworzona przez określone procesy społeczne, a zadaniem rachunkowości jest prawidłowe odzwierciedlenie tych procesów.

¹² M. Gmytrasiewicz: *Teoria rachunkowości...*, op. cit., s. 111.

3. Zniekształcenia w informacyjnym systemie rachunkowości

W punkcie pierwszym opracowania przedstawiono naturę systemu informacyjnego rachunkowości. Sformułowano pogląd, iż natura ta wiąże się ściśle z koncepcją wartości – uniwersalną kategorią gospodarki rynkowej. Kategoria wartości jest bardzo złożona, zawiera w sobie celowość (zawsze towarzyszy czemuś), której podporządkowane są procesy alokacyjne w danej gospodarce. Strukturalne ujęcie wartości przedstawia proces jej tworzenia i podziału. Prawidłowe odzwierciedlenie strukturalnej koncepcji wartości to pierwszoplanowe zadanie dla zbudowania dobrego systemu informacyjnego rachunkowości. Użytkuje się w ten sposób pewną mikroekonomiczną miarę sukcesu gospodarczego danej jednostki gospodarczej wraz z możliwością zidentyfikowania głównych ekonomicznych sił tego sukcesu. Z takim rozumieniem systemu informacyjnego rachunkowości łączy się realizację zasady rzetelnego i prawdziwego obrazu oraz jej wyrazistego imperatywu o wyższości treści nad formą¹³. Nieprzestrzeganie tego imperatywu powodujące odstępstwo od realnego przedstawienia procesów kształtowania wartości uznano za zniekształcenia w informacyjnym systemie rachunkowości. Poniżej przedstawiono niektóre z nich.

1. Jak wynika z poprzednich rozważań, podstawą dla tworzenia systemu informacyjnego rachunkowości jest ukształtowana wartość i jej strukturalne ujęcie. Sama koncepcja wartości nie ma charakteru historycznego, jednak informacje odzwierciedlające tę koncepcję w systemie rachunkowości mają charakter historyczny. Użyteczność informacji pochodzi z tej wąskiej perspektywy, którą należy rozumieć jako konieczną determinację. Próba pokonania tej ograniczoności przez posługiwanie się wartością godziwą (szczególnie wtedy, gdy nie istnieje rynek aktywny) nie zwiększy realności informacji, lecz przeciwnie – pogłębi zniekształcenia natury informacji i sposób jej wykorzystania. Popelnia się tu podstawowy błąd metodologiczny polegający na przyjęciu założenia, że wartość mogą obliczyć eksperci, a więc dla ustalenia jej wielkości nie jest konieczne pośredniczenie transakcyjne.
2. System informacyjny rachunkowości służy różnym użytkownikom, dostarczając informacji o procesach alokacyjnych, możliwościach akumulacji kapitału w danym kraju, siłach ekonomicznych kształtujących produktywność kapitału. System ten nie może być tworzony z myślą o wybranej grupie użytkowników – inwestorach. Jeśli przyjmie się, że użytkownicy ci są zainteresowani przyszłymi przepływami gotówkowymi, to naturalną konse-

¹³ *Międzynarodowe Standardy...*, op. cit., s. 63.

kwencją jest odejście od zasady transakcyjnej w rachunkowości i uczynienie bilansu wiodącym w systemie rachunkowości. W bilansie można pokazać wzrost wielkości kapitału pochodzącego nie tylko z działalności ekonomicznej, zweryfikowanej przez otrzymaną wartość. Wzrost kapitału może być skutkiem wzrostu jego wartości obliczanej (przy założeniu, że wykorzystuje się wartością godziwą) w sposób subiektywny przez grona eksperckie. W tej sytuacji trudno się dziwić, że zgodnie ze standardami rachunkowości kapitał jest traktowany jako wielkość rezydualna. Takie podejście do kapitału neguje jego pojęcie wypracowane w dotychczasowym dorobku teorii ekonomii. W ujęciu ekonomicznym możliwości akumulacji kapitału łączyły się z makroekonomicznymi procesami przekształcania oszczędności w inwestycje, sprowadzały się do zdarzeń wyrażających stosunek kapitału do produkcji, wynikały z modelu konsumpcji i popytu na kapitał. Ostatecznie kapitał wyłaniał się z uprzedmiotowionych warunków reprezentujących niezbędną siłę w procesach wytwarzania. W nowym bilansowym podejściu do kapitału jego dotychczasowa natura została zakwestionowana. Kapitał może wzrastać drogą wycen, o sposobach których mówią różne wskazówki ustalone przez gremia reprezentujące tzw. rachunkowość profesjonalną. Takie zabiegi wymagają zredefiniowania kategorii kapitału. Stosowanie odpowiedniej polityki wycen składników majątkowych to przejaw różnych aranżacji odnoszących się do akumulacji kapitału¹⁴. Gdy określone struktury biurokratyczne mają wpływ na koncepcję ustalania kapitału utożsamianego ze wzrostem bogactwa, to rachunkowość wychodzi z obszaru nauki odzwierciedlającej rzeczywistość, a staje się nauką tę rzeczywistość kreującą.

3. Zmiana celu jednostki gospodarczej – z zysku na maksymalizację wartości netto – powoduje zmianę statusu samej jednostki. Akcent nie jest wówczas położony na zdolności jednostki do przekształcania zasobów w określone produkty i usługi oraz na jej konkurencyjne możliwości w tym zakresie. Jednostka gospodarcza to nie zbiór aktywów rzeczowych i niematerialnych, w którym w toku procesu produkcyjnego ujawnia się użyteczność zainwestowanego kapitału. Proces transformacji zasobów od ich wejścia do wyjścia w postaci produktów i usług zaspokajających potrzeby, zgodnie z prawem popytu i podaży, zostaje poniekąd zakwestionowany. Inne spojrzenie na procesy akumulacji kapitału powoduje, że jednostka gospodarcza stara się maksymalizować wartość kapitału dla akcjonariuszy. Powszechne zaczyna być przekonanie, że celem jednostki gospodarczej jest maksymalizacja wartości dla akcjonariuszy. Staje się to najważniejszym kryterium efektywności ryn-

¹⁴ R. Shearer: *Creating New Wealth...*, op. cit., s. 42.

kowej, a bardziej ściśle jest to kryterium efektywności cenowej i akumulacji kapitału¹⁵. O procesach alokacyjnych kapitału w coraz większym stopniu decyduje wybrana grupa inwestorów. System informacyjny rachunkowości jest nakierowany na inną użyteczność decyzyjną. Nie komunikuje on o relacjach ekonomicznych, jakie zachodzą między rządem, regulatorami rynkowymi (np. prawem popytu i podaży) i różnymi uczestnikami rynkowymi¹⁶. Staje się siłą wpływającą na realokację zasobów kapitałowych zgodnie z celami określonej grupy użytkowników.

4. Nastawienie na maksymalizację aktywów netto utożsamiane z maksymalizacją bogactwa powoduje alternatywne, w stosunku do zarządzania zdarzeniami ekonomicznymi, zarządzanie wartościami. Jest to podejście sprzyjające maksymalizacji wartości bardziej dla multiakcjonariuszy niż akcjonariuszy zwykłych¹⁷. W znakomitym stopniu sprzyja także kadrze menedżerskiej. Nic dziwnego, że pojawiły się supersposoby maksymalizacji wartości w postaci wyrafinowanych instrumentów finansowych, tzw. instrumentów pochodnych. Atrakcyjność tych instrumentów polega na tym, że umożliwiają otrzymanie wartości bez wniesienia kapitału. Rachunkowość nie dostarcza przejrzystych informacji o takich działaniach, nierzadko mających charakter spekulacyjny. Próba wyjaśnienia ogromnych wzrostów wartości jako skutku posiadania kapitału intelektualnego jest poważnym nadużyciem teoriopoznawczym. Nie można charakteru zysków spekulacyjnych objaśniać opozycyjnym w stosunku do natury kapitału pojęciem kapitału intelektualnego.
5. Zjawisko otrzymywania ogromnych dochodów bez wkładu kapitałowego przypisywane istnieniu kapitału intelektualnego, a następnie informowanie o tym zjawisku w systemie rachunkowości za pośrednictwem kategorii wartości firmy stanowi poważne zniekształcenie. Czynniki wpływających na ogromny rozmiar zrealizowanej wartości w jednostkach gospodarczych nieposiadających majątku trwałego jest bardzo wiele. W społeczeństwach wysoko rozwiniętych, w których potrzeby zaspokajane przez produkty i usługi materialne osiągnęły pewien stopień nasycenia, możliwe są inne sposoby zrealizowania wartości, takie jak np.: sprzedaż doznań, wrażeń, radości. Niezależnie od tego przez tworzenie sieci, umów handlowych, płatnych dostępu do informacji, ochronę sekretów handlowych powstają struktury zmonopolizowane, gwarantujące osiąganie ogromnych zysków nadzwyczajnych. Wnikliwe wyjaśnienie, co jest istotą powstania nowej wartości, jest zastępowane powołaniem nowego pojęcia wartości firmy, a w ślad za tym

¹⁵ T. Boczek: *Corporate Accounting...*, op. cit., s. 44.

¹⁶ Ibid., s. 45.

¹⁷ Ibid., s. 24.

usiłnym dążeniem do jej pomiaru. Wobec braku możliwości wyceny wartości firmy w przypadku działania jednostki gospodarczej, Międzynarodowe Standardy Rachunkowości stwarzają taką możliwość dla przypadku nabycia firmy i dla przypadku połączeń jednostek gospodarczych. Powstaje jednak zasadniczy problem. Gdy ktoś, nabywając jednostkę gospodarczą, przeszacował zdolność tworzenia zysku i zapłacił wysoką cenę za tę jednostkę, to należy to uznać za wartość firmy czy za uszczerbek nieudolnej transakcji? W przypadku połączeń jednostek gospodarczych, gdy do wyceny wartości firmy wykorzystuje się wartość godziwą, także nie ma możliwości realnej wyceny. Do systemu informacyjnego rachunkowości wprowadza się istotne zniekształcenia. Ich celem może być uruchomienie procesu wzrostu cen akcji danej jednostki gospodarczej. Istotne zastrzeżenie wywołuje postępowanie, w którym wiele czynników decydujących o nowych sposobach uzyskiwania wartości próbuje się zredukować do jednego aktywu – wartości firmy.

Trudność wymiernego ujęcia niektórych wartości niematerialnych często prowadzi do krytyki rachunkowości z jej zasadą podwójnego zapisu. Poglądu tego nie można uznać za słuszny. Równanie bilansowe pozwala na wyrażenie koncepcji wartości w sposób uniwersalny dla różnych jednostek gospodarczych, które tę wartość realizują. Zrealizowanie wartości w inny sposób niż za pośrednictwem dostarczania produktów i usług wymaga rozpoznania istoty tej wartości i odzwierciedlenia nowego strukturalnego ujęcia wartości w systemie rachunkowości. Kwestia ta nie może być zastępowana przez wmontowywanie w system rachunkowości informacji kreujących ceny akcji i wspomagających zdobycie kapitału – informacji, którymi są zainteresowane dominujące struktury społeczne. Rozbudowanie struktury wirtualnych niematerialnych zasobów jest praktycznym sposobem ucieleśnianym pewne formy sztuki akumulowania kapitału. Zadaniem rachunkowości jest sportretowanie społeczno-ekonomicznej konstrukcji wartości, w której odzwierciedla się istniejąca czasowo-przestrzenna alokacja zasobów, a nie alokacja pożądana. Kreowanie pożądanego alokacji, z punktu widzenia interesów wybranej grupy inwestorów, w sposób milczący zakłada trafność decyzyjną tej grupy. Pogląd, że inwestorzy i menedżerowie wiedzą, jakich informacji potrzebują, jest często fałszywym poglądem, bo nieroztropne jest uznanie, że zawsze postępują oni racjonalnie. Przewidywania tej grupy użytkowników funkcjonują w ograniczonym kontekście – ich indywidualnego spojrzenia na światową gospodarkę¹⁸. Dostarczanie informacji dla potrzeb inwestorów i menedżerów jest poza tym nie tylko nadmiernie kosztowne, ale i krótkowzroczne.

¹⁸ Ibid., s. 21.

Podsumowanie

Doskonalenie systemu informacyjnego rachunkowości jest konieczne w odpowiedzi na nowe zdarzenia ekonomiczne. Nie może ono jednak podważać dotychczasowego algorytmu rachunkowości tradycyjnej przez wprowadzanie pojęć i procedur przetwarzania danych niespójnych z tym algorytmem i zasadami rachunkowości. Zamiana podejścia opartego na zarządzaniu zdarzeniami na zarządzanie wartościami, w celu wygenerowania odpowiednich wartości, pozbawia tę dziedzinę obiektywizmu. Pojawiające się możliwości zarządzania informacjami w rachunkowości czynią z tej dyscypliny pewną tajemną wiedzę, niezbędną do kreowania rzeczywistości społeczno-gospodarczej. Gdy zainteresowane grupy inwestorów potrzebują informacji do prognozowania przyszłych przepływów gotówkowych, to wymagana jest alternatywa rachunkowości, bazująca na innym modelu pomiarowym zysku. Przykładowo, takim modelem pomiarowym mógłby być model oparty na koncepcji zachowania kapitału finansowego, uwzględniający do wyceny wszystkich składników majątkowych wartość zrealizowaną netto. W takim modelu zastępowanie wartości zrealizowanej netto przez wartość godziwą, w przypadku gdy nie ma rynku aktywnego, budziłoby jednak poważne zastrzeżenia. Nowe zjawiska uzyskiwania ogromnych dochodów bez wkładu kapitałowego wymagają rozpoznania treści ekonomicznej nowej wartości, nowego strukturalnego ujęcia tej wartości. Tylko na tej podstawie można budować informacje i osadzać je w systemie informacyjnym rachunkowości. Próby poinformowania o tych zjawiskach poprzez kapitalizowanie potencjału intelektualnego i w rezultacie ujawnienie nowego aktywu – wartości firmy w bilansie nie mają mocnej podbudowy teoretycznej. Gdyby zaś chodziło o nową ekonomię, to należałoby zredefiniować zarówno pojęcie kapitału, jak i jego akumulację.

THEORETICAL ASPECTS OF ACCOUNTING INFORMATION SYSTEMS

Summary

The aim of this article is to present some of theoretical aspects accounting information systems. We considered the major characteristics of corporate accounting information systems. Traditionally, corporate accounting information systems were grounded in what has often been called a „value driven approach” – that is an approach in which the

management of financial outcomes such as profitability, levels of shareholder dividend, gearing and other financing issues. An alternative approach is an approach that has often been called an „events based approach”, one which advocates that a company should focus on managing relevant business events or sequence of events as opposed to managing values in financial statements. Such an approach not only supports a business „multi – stakeholder” view rather than the „single – stakeholder” view, but also acknowledges the shortcomings of conventional notions of accounting and accounting information systems. This paper describes the consequences of the „value driven approach” and the „events based approach”.

Tomasz Lis

RÓŻNICE ZAWARTOŚCI INFORMACYJNEJ SPRAWOZDAŃ FINANSOWYCH SPORZĄDZANYCH WEDŁUG MSR/MSSF I US GAAP

Wprowadzenie

Zapoczątkowany w latach 80. ubiegłego wieku szybki rozwój technik informacyjnych i komunikowania, postępujące umiędzynarodowienie handlu i usług oraz narastająca konkurencja doprowadziły do dużej ekspansji transnarodowych korporacji oraz globalizacji rynków finansowych i kapitałowych. Procesy te nasiliły potrzebę międzynarodowej harmonizacji i standaryzacji wielu regulacji dotyczących istotnych dziedzin życia społecznego i gospodarczego.

1. Kierunki wpływu harmonizacji i standaryzacji rachunkowości na informację zawartą w sprawozdaniach finansowych w ujęciu historycznym

We współczesnym świecie standardy stały się formą regulacji, która umożliwia wyższy stopień globalnego porządku¹. Standardy, zwłaszcza międzynarodowe, stanowią alternatywę dla rynków i hierarchii, jako środki organizacji spo-

¹ A. Jaruga: *Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej (MSSF/MSR) a ustawa o rachunkowości – podobieństwa i różnice*. Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 2009, s. 7.

leczeństw. Wśród standardów międzynarodowych, które należy brać pod uwagę, znajdują się zarówno Międzynarodowe Standardy Rachunkowości (MSR) oraz Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej (MSSF), jak i US GAAP oraz UK GAAP. Przedstawione założenie dotyczy również harmonizacji zasad rachunkowości w postaci Międzynarodowych Standardów Rachunkowości. MSR zapewniają porównywalność sprawozdań finansowych przedsiębiorstw z różnych krajów, włącznie z tymi, które mają odmienne systemy regulacji rachunkowości. Dzięki stosowaniu wysokiej jakości międzynarodowo akceptowanych standardów rachunkowości można uzyskać porównywalne, wiarygodne, zrozumiałe i przydatne informacje finansowe komunikowane w sprawozdaniach finansowych. Rachunkowość, która od dawna jest powszechnie uznawana za uniwersalny język, obecnie dzięki MSR staje się międzynarodowym językiem biznesu. Brak stosowania wysokiej jakości standardów rachunkowości, uzgodnionych i akceptowanych międzynarodowo przyczynił się m.in. do finansowego kryzysu w krajach południowo-wschodniej Azji, co spowodowało zmianę architektury finansowej na świecie oraz wpłynęło na zwiększenie znaczenia MSR promulgowanych przez Komitet Międzynarodowych Standardów Rachunkowości.

Szybki rozwój technik informacyjnych i komunikowania się, postępujące umiędzynarodowienie handlu i usług oraz narastająca konkurencja doprowadziły do ekspansji transnarodowych korporacji oraz globalizacji rynków finansowych i kapitałowych. Powyższe zjawiska nasiliły potrzebę międzynarodowej harmonizacji i standaryzacji wielu regulacji dotyczących istotnych dziedzin życia gospodarczego. Zapewnienie we współczesnym świecie globalnego porządku stało się ambicją budujących tę formę regulacji.

Standaryzacja została określona jako proces, który ostatecznie prowadzi do stosowania tej samej metody rachunkowości przez wszystkie jednostki gospodujące, bez względu na warunki, w jakich funkcjonują². Standaryzacja stanowi zatem ujednolicenie zasad, reguł i przejawia się w budowaniu standardów rachunkowości. Międzynarodowa standaryzacja jest procesem, który ogranicza wybór i prowadzi do stosowania ostatecznie tej samej metody rachunkowości przez wszystkie firmy we wszystkich krajach³. Oznacza to ruch w kierunku globalnej jednolitości, a tym samym doskonałej porównywalności produktów regulacji rachunkowości.

Harmonizację należy odnosić do słownikowego określenia tworzenia harmonijnej całości, wzajemnego dostosowania, koordynowania, uzgadniania i ze-

² W.A. Nowak: *Rachunkowość sektora publicznego, Koncepcje, metody, uwarunkowania*. Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 1998, s. 53.

³ A. Jaruga: *Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości...*, op. cit., s. 12.

strajania poszczególnych elementów w jedną całość⁴. Harmonizacja to proces, którego efektem jest stosowanie tej samej metody rachunkowości przez jednostki gospodarujące, funkcjonujące w zbliżonych warunkach⁵. Harmonizacja ma na celu zbliżenie zasad przygotowywania sprawozdań finansowych i zredukowanie istniejących różnic pomiędzy krajami. Polega na zwiększeniu porównywalności treści i układu sprawozdań finansowych. Przez harmonizację międzynarodową rachunkowości rozumie się proces, którego efektem jest systematyczny wybór między metodami rachunkowości, zależny od rodzaju firmy i jej otoczenia, lecz niezależny od miejsca (kraj), w którym jest zarejestrowana⁶. Zastosowanie wysokiej jakości międzynarodowo akceptowanych standardów rachunkowości pozwala uzyskać porównywalne, wiarygodne, zrozumiałe i przydatne informacje finansowe w sprawozdaniach finansowych. Zadaniem wprowadzonych standardów, stanowiących w kontekście rachunkowości uniwersalny język porozumiewania się jednostek biznesu, są: doprowadzenie do większej efektywności alokacji kapitałów, szybszy wzrost gospodarczy, zmniejszenie kosztów kapitału, ułatwienie udzielania kredytów przez banki, bardziej dynamiczny przepływ siły roboczej.

Już na początku XX w. można zauważyć działania w kierunku harmonizacji zasad rachunkowości. Światowy Kongres Księgowych w Saint Louis w Stanach Zjednoczonych, który odbył się w 1904 r., w sposób formalny stał się przyczynkiem do powołania zespołów badawczych do przeprowadzenia badań porównawczych. Organizacje biegłych księgowych z krajów takich jak: Stany Zjednoczone, Kanada i Wielka Brytania powołały Grupę Studyjną, która przeprowadzała międzynarodowe badania porównawcze zasad rachunkowości w celu określenia różnic między nimi w badanych krajach i na tej podstawie przedstawiła wnioski oraz rekomendacje zmierzające do zmniejszenia lub zredukowania tych różnic. Lata 60. i 70. XX w. to okres, w którym powstały centra międzynarodowych badań i edukacji rachunkowości na uczelniach USA i Anglii. Wiodącym ośrodkiem badawczym stał się Centre for International Education and Research on Accounting na Uniwersytecie Illinois w Urbana-Champaign. W efekcie przeprowadzonych badań porównawczych na plan pierwszy wysunęto następujące różnicujące krajowe rozwiązania regulacji rachunkowości: wartości kulturowe, systemy prawne, systemy podatkowe, źródła zasilania finansowego, a w tym kredyty bankowe i rozwinięty rynek kapitałowy⁷. Na tej podstawie

⁴ *Harmonizacja. Słownik wyrazów obcych*. Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 1980, s. 269.

⁵ W.A. Nowak: *Rachunkowość sektora publicznego...*, op. cit., s. 53.

⁶ A. Jaruga: *Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości...*, op. cit., s. 12.

⁷ A. Jaruga: *Międzynarodowe regulacje rachunkowości. Wpływ na rozwiązania krajowe*. C.H. Beck, Warszawa 2002, s. 1-21.

wyłoniono modele rachunkowości: model kontynentalny inaczej nazwany prawnym lub kredytowo-podatkowym oraz model anglosaski, czyli anglo-amerykański, określany jako ekonomiczny bądź rozwiniętego rynku kapitałowego. Stałe dążenie do harmonizacji znalazło w 1973 r. swoją instytucjonalną formę, kiedy powstał Komitet Międzynarodowych Standardów Rachunkowości. Został on powołany przez krajowe organizacje biegłych księgowych z 10 krajów: Australii, Kanady, Francji, Holandii, Japonii, Meksyku, Niemiec, Wielkiej Brytanii, Irlandii oraz USA. Obecnie działa jako organizacja prywatna non profit i posiada poparcie 156 krajowych stowarzyszeń oraz instytutów biegłych księgowych i audytorów z 113 krajów⁸. Zmiany organizacyjno-prawne Komitetu MSR w 2000 r. spowodowały zmianę nazwy na Rada Międzynarodowych Standardów Rachunkowości. Dodatkowo poparcie dla MSR tworzonych od 2001 r. przez Radę MSR wyraziły m.in. ONZ, OECD, Bank Światowy i Komitet Bazylejski. Rekomendacji dla stosowania MSR udzieliła Międzynarodowa Organizacja Komisji Papierów Wartościowych i Giełd (IOSCO) dla spółek notowanych na giełdach. MSR uzyskały uprawnienie dzięki przepisom o rachunkowości pochodzącym z Unii Europejskiej.

2. Różnice w założeniach koncepcyjnych pomiędzy Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej (MSSF) a amerykańskimi standardami (US GAAP)

2.1. Geneza funkcjonowania Międzynarodowych Standardów Rachunkowości/Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej (MSR/MSSF)

Różnice w założeniach koncepcyjnych pomiędzy MSSF a US GAAP są na tyle istotne, iż podmioty, które działają w Europie i posługują się MSSF, a jednocześnie chcą zaistnieć na rynku amerykańskim, muszą sporządzać dwa odrębne sprawozdania finansowe⁹. Szczególnie dotyczy to podmiotów europejskich, notowanych na giełdzie nowojorskiej lub chcących na nią wstąpić, a także in-

⁸ A. Jaruga: *Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości...*, op. cit., s. 12.

⁹ A. Piaszczyk: *Różnice pomiędzy Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej (MSSF) a amerykańskimi standardami rachunkowości (US GAAP)*. Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2009, s. 2.

nych podmiotów europejskich, których właścicielami (lub większościowymi udziałowcami) są Amerykanie.

Z początkiem lat 70. XX w. zaczęły powstawać standardy o zasięgu międzynarodowym. Instytucją, która szczyty się największymi osiągnięciami w tej dziedzinie, jest Międzynarodowy Komitet Standardów Rachunkowości (IASC). Jest to niezależna, prywatna organizacja, która postawiła sobie za cel ujednolicenie zasad rachunkowości stosowanych przez przedsiębiorstwa i inne organizacje w sprawozdawczości rachunkowej na całym świecie. Komitet zajął się opracowaniem i publikacją Międzynarodowych Standardów Rachunkowości, projektów standardów oraz zatwierdzaniem interpretacji Stałego Komitetu ds. Interpretacji (SKI)¹⁰. Komitet Międzynarodowych Standardów Rachunkowości został przekształcony w 2001 r. w Międzynarodową Radę Standardów Rachunkowości (ang. International Accounting Standards Board, IASB). Standardy opublikowane od tego czasu są określane mianem Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej. W 2002 r. przekształcono Stały Komitet ds. Interpretacji w Komitet ds. Interpretacji Międzynarodowej Sprawozdawczości Finansowej (IFRIC). Prace Komitetu można sklasyfikować w następujący sposób:

- polegały na formułowaniu i publikowaniu standardów rachunkowości, a ponadto na działaniu głównie na rzecz rozwijania i harmonizacji regulacji rachunkowości i sprawozdawczości finansowej,
- na dzień 1 czerwca 2002 r. Komitet wydał 41 standardów (MSR), 24 interpretacje MSR oraz Ramy Koncepcyjne opracowywania sprawozdań finansowych,
- od 2002 r. Rada Międzynarodowych Standardów Rachunkowości wydała 8 MSSF¹¹.

W 1989 r. Komitet (Rada) Międzynarodowych Standardów Rachunkowości wydał Założenia koncepcyjne sporządzania i prezentacji sprawozdań finansowych (Koncepcja Ramowa), określające zasady rachunkowości, które należy uwzględnić w czasie przygotowywania nowych standardów rachunkowości oraz przy zmianach obowiązujących standardów. Określają one także użytkowników sprawozdań finansowych wyznaczających w dużej mierze zakres informacji płynących ze sprawozdawczości. Struktura zasad MSR jest trójszczeblowa.

Międzynarodowy Standard Rachunkowości 1 podaje definicję, która określa zakres standardów międzynarodowych: Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej (MSSF) są to standardy i interpretacje przyjęte przez Radę Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (RMSR). Składają się one z:

¹⁰ A. Jaruga: *Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości...*, op. cit., s. 12.

¹¹ Ibid.

- Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej,
- Międzynarodowych Standardów Rachunkowości,
- Interpretacji wydanych przez Komitet ds. Interpretacji Międzynarodowej Sprawozdawczości Finansowej (KIMSF) lub istniejący wcześniej Stały Komitet ds. Interpretacji (SKI).

Szczegółowe zasady rachunkowości ujęte w standardach odnoszą się do:

- poszczególnych kategorii finansowych (np. wartości niematerialnych i prawnych czy odsetek),
- sprawozdań (np. sprawozdań z przepływu środków pieniężnych),
- rodzajów transakcji (np. leasingu, kontraktów długoterminowych),
- warunków (np. sprawozdawczości w warunkach hiperinflacji),
- zdarzeń (np. zdarzeń warunkowych, zdarzeń po dacie bilansu),
- typów przedsiębiorstw (np. rolnictwa).

2.2. Geneza amerykańskich standardów rachunkowości (US GAAP)

Stany Zjednoczone są federacją 50 stanów i każdy z nich ma własną ustawę zasadniczą, jednakże każdy z nich podlega również władzy centralnej, działającej zgodnie z konstytucją dotyczącą całego państwa. W związku z tym istnieją dwa główne źródła regulacji dotyczących działalności gospodarczej, a zatem także zasad prowadzenia rachunkowości i sporządzania sprawozdań finansowych przez firmy amerykańskie. Jest to prawo federalne i prawo stanowe.

Istotny wpływ na obecny kształt rachunkowości w USA ma to, że korporacje są tworzone zgodnie z prawem stanowym, a nie federalnym. Niejednokrotnie wymagania co do prowadzenia rachunkowości przez firmy w różnych stanach powodują, iż stany, które mają łagodniejsze wymagania, mają więcej zarejestrowanych przedsiębiorstw. Przykładem może być stan Delaware, w którym prawo o spółkach nawet nie wspomina o rachunkowości i sprawozdawczości finansowej rejestrowanych firm.

Charakterystyczną cechą rachunkowości w USA jest obfitość szczegółowych regulacji. Niektórzy obserwatorzy twierdzą, że liczba regulacji dotyczących rachunkowości finansowych i badania rocznych sprawozdań finansowych przez biegłych rewidentów w USA przewyższa tę, która obowiązuje w pozostałych krajach świata razem wziętych.

Ustanawianiem i egzekwowaniem standardów rachunkowości finansowej w USA zajmują się dwie główne instytucje:

- Komisja Papierów Wartościowych i Giełdy (ang. Security and Exchange Committee, SEC),
- Rada Standardów Rachunkowości Finansowej (ang. Financial Accounting Standard Board, FASB).

Komisja Papierów Wartościowych i Giełdy została powołana w 1934 r. na mocy *Securities Act* (prawo o obrocie papierami wartościowymi). Akt ten uchwalono w 1933 r. Zawierał on wymagania co do zakresu ujawniania danych finansowych spółek starających się o dopuszczenie ich akcji do notowań na giełdzie. Rok później, w 1934 r., ustawa ta została znowelizowana i określono, jakie informacje mają być okresowo sporządzane i ujawniane przez spółki publiczne. Akt ten został uchwalony w trosce o dobro inwestorów (akcjonariuszy), aby na podstawie rzetelnych informacji mogli podejmować świadome decyzje dotyczące inwestowania kapitału. Komisja Papierów Wartościowych i Giełdy jest niezależną agencją rządową odpowiedzialną za egzekwowanie prawa o obrocie papierami wartościowymi i funkcjonowanie giełdy. SEC ma prawo nakładania obowiązku ujawniania informacji z zakresu rachunkowości finansowej przez spółki publiczne. Określa również zasady sporządzania i prezentowania tych informacji.

Rada Standardów Rachunkowości Finansowej została utworzona w 1973 r. Po swojej poprzedniczce (Radzie Zasad Rachunkowości – APB) Przejęła zadanie stanowienia standardów rachunkowości. FASB nie jest agencją rządową. Instytucja ta opracowała pierwszą na świecie całościową koncepcję systemu rachunkowości. Jej istotą jest dążenie do stworzenia podstaw rozwoju wszystkich kierunków rachunkowości przy jednocześnie zachowanej spójności między nimi oraz ścisłym powiązaniu z potrzebami praktyki. Rada dąży do tego, aby opracowywane przez nią standardy zostały zaakceptowane zarówno przez przedsiębiorstwa, jak i przez użytkowników sprawozdań finansowych. Celowi temu służy stosowana przez FASB *sunshine policy*, zgodnie z którą spotkania Rady są otwarte dla publiczności.

Podsumowując powyższe kwestie, należy stwierdzić, iż standardy rachunkowości w USA są uchwalane przez instytucje prywatne, natomiast za ich wprowadzenie i egzekwowanie przez spółki publiczne odpowiadają instytucje rządowe. Należy jeszcze dodać, iż współpraca między sektorem publicznym i rządowym przebiega bardzo dobrze. Pomimo tego, iż SEC ma prawo weta wobec proponowanych przez FASB standardów, rzadko z niego korzysta. Stosuje raczej metodę włączania do dyskusji nad proponowanymi zasadami osób i organizacji zawodowo związanych z tymi zagadnieniami. FASB, ustalając zasady rachunkowości, uwzględnia uwagi i zastrzeżenia zainteresowanych osób i instytucji. Realizuje to poprzez publikowanie głównych wątków dyskusji i proponowanej

wersji danego standardu przed jego ostatecznym uchwaleniem. W związku z tym zainteresowane osoby i instytucje mogą wyrażać swoje opinie i zastrzeżenia do opracowywanej wersji standardu.

FASB jest znana na całym świecie dzięki wydawanym przez nią Statements of Financial Accounting Standards (SFASs), popularnie zwanym GAAP, czyli Generally Accepted Accounting Principles (Ogólnie Akceptowane Zasady Rachunkowości). Zasady, o których mowa, zostały opracowane na podstawie koncepcji zawartych w Statements of Financial Accounting Concepts (SFACs) wydanych przez Radę. FASB wydała też 150 standardów rachunkowości finansowej (ang. Statements of Financial Accounting Standards, SFAS), będących uszczegółowieniem deklaracji. Dokumenty FASB są uzupełnione m.in. o opinie wydawane przez APB (ang. APB Opinions), biuletyny wydawane przez AICPA (ang. Accounting Research Bulletins, ARB), biuletyny techniczne (ang. Technical Bulletins) opracowywane przez FASB, deklaracje o przyjętym stanowisku (ang. Statements of Positions) wydawane przez AICPA i zatwierdzane przez FASB itd. Całość tworzy US GAAP.

Celem sprawozdawczości finansowej US GAAP jest:

- dostarczanie informacji, która byłaby użyteczna dla obecnych i potencjalnych inwestorów, kredytodawców oraz innych użytkowników w podejmowaniu racjonalnych decyzji inwestycyjnych, kredytowych itp.,
- dostarczanie informacji umożliwiających inwestorom, kredytodawcom i innym osobom ocenę wielkości, rozłożenia w czasie oraz stopnia niepewności co do przyszłych wpływów środków pieniężnych do danego przedsiębiorstwa,
- dostarczanie informacji o zasobach gospodarczych firmy, praw do tych zasobów oraz skutków operacji gospodarczych, zdarzeń i okoliczności, które mają wpływ na te zasoby i prawa do ich własności.

Naczelną zasadą stanowiącą podstawę regulowania rachunkowości i sprawozdawczości finansowej w USA jest ochrona akcjonariuszy, dlatego sprawozdanie finansowe danej jednostki musi dostarczyć inwestorowi potrzebnych mu informacji o przedsiębiorstwie. Obowiązek publikowania rocznych sprawozdań finansowych zgodnych z normami US GAAP i badanych przez biegłych rewidentów mają tylko spółki notowane na giełdzie.

W skład rocznego sprawozdania finansowego przedsiębiorstwa amerykańskiego wchodzi następujące raporty:

- rachunek przepływu środków pieniężnych,
- bilans,
- rachunek zysków i strat,
- sprawozdanie dotyczące własności akcjonariuszy (kapitału własnego),
- informacje dodatkowe.

W bilansie prezentuje się dane finansowe przedsiębiorstwa dotyczące ostatnich dwóch lat, natomiast w pozostałych trzech sprawozdaniach ujmuje się dane z trzech ostatnich lat. Sprawozdanie roczne zawiera również ogólną charakterystykę zasad rachunkowości dotyczącą tych kwestii, do których US GAAP pozostawia przedsiębiorstwom wolność wyboru decyzji.

Bardzo ważnym składnikiem rocznego sprawozdania finansowego jest sprawozdanie z przepływu środków pieniężnych. Jest ono uważane za źródło najbardziej istotnych informacji dla właścicieli ze względu na możliwości uzyskania przyszłych dopływów środków pieniężnych do przedsiębiorstwa. W sprawozdaniu tym są zawarte informacje dotyczące:

- przepływów środków pieniężnych z działalności operacyjnej,
- przepływów gotówkowych z działalności inwestycyjnej,
- przepływów środków pieniężnych z działalności finansowej.

W USA nie ma określonej formy bilansu. W związku z tym forma bilansu zależy od określonej firmy, która taki bilans sporządza. Część przedsiębiorstw używa dwustronnej formy bilansu, prezentując z lewej strony aktywa, a z prawej pasywa. Pozostała część przedsiębiorstw preferuje natomiast formę, w której aktywa występują nad pasywami w pozycji pionowej. Ustalono natomiast zasady prezentowania treści, które powinny zostać umieszczone w bilansie. W związku z tym aktywa firmy umieszcza się w bilansie według stopnia ich płynności – od najbardziej płynnych środków obrotowych do najtrudniej zbywalnych środków trwałych, czyli odwrotnie niż w bilansie polskim. Pasywa są prezentowane według stopnia pilności (wymagalności) ich uregulowania. Najpierw ujmowane są zobowiązania bieżące (obowiązek ich uregulowania wynosi 1 rok), a później umieszcza się pozostałe zobowiązania i kapitał własny danego przedsiębiorstwa. Zadaniem bilansu jest dostarczenie danych niezbędnych do oceny ryzyka finansowego związanego z:

- posiadaniem udziałów w danej firmie,
- posiadaniem wyemitowanych przez firmę papierów wartościowych,
- udzielonymi firmie kredytami i pożyczkami.

Bilans w USA ma mniejsze znaczenie niż rachunek zysków i strat. W rachunku zysków i strat ujmowane są zyski lub straty wynikające ze zwykłej działalności i pozostałej działalności operacyjnej. Sprawozdanie to pozwala akcjonariuszom poznać sytuację finansową przedsiębiorstwa. Standardy US GAAP nie nakładają obowiązku sporządzania tego sprawozdania w określonej formie, jednakże firmy najczęściej stosują jednostopniowy lub wielostopniowy sposób ustalania wyniku z normalnej działalności. W rachunku jednostopniowym przychody i zyski są porównywane z kosztami i stratami, a różnica między nimi stanowi wynik z normalnej działalności. Stosując rachunek wielostopniowy etap-

mi, dochodzi się do wyniku z normalnej działalności, ustalając wyniki pośrednie. Ten sposób prezentowania ma tę przewagę nad rachunkiem jednostopniowym, że pozwala bez dodatkowych obliczeń uzyskać informacje o wielkości:

- wyniku z podstawowych operacji,
- wyniku z pozostałej działalności,
- wyniku brutto.

Zestawiając wynik z normalnej działalności z wynikami nadzwyczajnymi (tj. z wynikiem z likwidacji części przedsiębiorstwa i z wynikiem z tytułu zmian zasad wyceny bilansowej), otrzymuje się wynik netto.

Informacja dodatkowa zawiera charakterystykę istotnych cech systemu rachunkowości oraz informacje dotyczące wybranych problemów danego przedsiębiorstwa (np. wysokości podatków, programów emerytalnych czy planów opcji udziałów).

Obecnie planuje się istotne zmiany w Międzynarodowych Standardach Sprawozdawczości Finansowej, które mają spowodować powstanie jakościowo nowej rachunkowości międzynarodowej. Zmiany te mogą wpłynąć na wyniki finansowe firm. Planowane zmiany to efekt współpracy, jaka została podjęta między Radą Standardów Międzynarodowych a amerykańską Radą Standardów Sprawozdawczości Finansowej. Jej skutkiem ma być realizacja programu zbieżności MSSF i US GAAP. Celem jest wypracowanie wspólnych, globalnych, powszechnie akceptowanych i stosowanych, wysokiej jakości standardów rachunkowości w zakresie sprawozdawczości finansowej.

2.3. Różnice¹² w podejściu koncepcyjnym MSR/MSSF i US GAAP. Porównanie koncepcji

US GAAP są bardziej szczegółowe niż MSR, gdyż wchodzi znacznie głębiej w problemy interpretacyjne i kwestie dyskusyjne, czym w zasadzie nie zajmują się MSR (tylko wyjątkowo są dopuszczane rozwiązania wariantowe). Standardy amerykańskie, wzorem całego systemu prawnego w USA, bazują na zasadzie precedensów i rozmaitych szczegółowych wykładni oraz interpretacji, zaś MSR są oparte na opracowanych standardach oraz wydawanych do nich interpretacjach.

Według US GAAP cele rachunkowości i sprawozdawczości finansowej to:

- pomiar zasobów będących własnością podmiotu i wyrażanie ich w jednostkach pieniężnych, rejestrowanie zmian wielkości tych zasobów dokonywane

¹² A. Piaszczyk: *Różnice pomiędzy Międzynarodowymi Standardami...*, op. cit., s. 2.

okresowo, a także odzwierciedlenie wiarytelności i roszczeń podmiotu w stosunku do otoczenia,

- dostarczanie informacji dla teraźniejszych i potencjalnych inwestorów, wierzycieli oraz innych użytkowników podejmujących racjonalne decyzje inwestycyjne, kredytowe itp.

Założenia koncepcyjne US GAAP dosyć szczegółowo interpretują cele rachunkowości, a także sprawozdawczości finansowej i eksponują je od strony informacyjnej. Przyjmują one, że sprawozdawczość finansowa jest elementem rachunkowości, dostrzegają jednak różnice w tych celach (szerszy zakres informacji, jaki powinna dostarczać użytkownikom rachunkowość). Rachunkowość ma dostarczać informacji wszelkim użytkownikom, sprawozdawczość koncentruje się raczej na użytkownikach zewnętrznych.

Założenia koncepcyjne MSSF zawężają swoje cele jedynie do sprawozdawczości finansowej. Sprawozdania finansowe sporządzone w takim celu spełniają podstawowe potrzeby większości użytkowników, ponieważ prawie wszyscy użytkownicy sprawozdań podejmują decyzje gospodarcze dotyczące np.:

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

Sprawozdanie finansowe sporządza się zgodnie z modelem rachunkowości opartym na zasadzie kosztu historycznego i na koncepcji zachowania kapitału nominalnego. Użytkownicy MSR nie mają możliwości swobodnego doboru koncepcji, zasad i metod rachunkowości innych niż bazujące na koszcie historycznym i koncepcji kapitału nominalnego (takich ograniczeń nie ma w US GAAP).

3. Różnice szczegółowe płynące z porównania MSR/MSSF i US GAAP

3.1. Różnice w strukturze bilansu

Amerykańskie standardy rachunkowości określają poniższe cechy:

- brak kategoryzacji aktywów, zobowiązań lub kapitałów własnych – brak ujednoliconej klasyfikacji bilansowej,

-
- prezentacja aktywów w podziale na krótkoterminowe (obrotowe) i długoterminowe (trwałe),
 - aktywa obrotowe – składniki majątku, co do których oczekuje się, że zostaną zamienione na środki pieniężne lub sprzedane bądź skonsumowane w ciągu najbliższego roku lub w okresie dłuższym, jeżeli cykl operacyjny jest dłuższy niż rok,
 - aktywa (środki) pieniężne (ang. *cash*) interpretowane jako gotówka w posiadaniu jednostki, depozyty na żądanie, rachunki bankowe, gdzie klient może ulokować lub wybrać środki bez wypowiedzenia i opłat karnych,
 - należności (ang. *receivables*), zazwyczaj w podziale na należności: z tytułu dostaw i usług (fakturowe), wekslowe, od instytucji państwowych i od pracowników; są wykazywane w bilansie według wartości netto, możliwej do zrealizowania, po potrąceniu kwoty należności nieściągalnych,
 - zapasy (ang. *inventories*) oznaczają sumę materialnych pozycji posiadanych przez jednostkę w celu sprzedaży w toku zwykłej działalności, będących w trakcie produkcji przeznaczonej na sprzedaż lub używanych w bieżącej produkcji wyrobów lub świadczenia usług; zapasy występują zwykle w podziale na towary, materiały, produkty w toku oraz produkty gotowe,
 - koszty przyszłych okresów (ang. *prepaid expenses*), w tym zwykle wcześniej opłacone ubezpieczenia, reklama, odsetki, podatki lub dostawy dla działalności operacyjnej,
 - brak jednoznacznych definicji poszczególnych elementów aktywów trwałych; zwykle stosowany bilansowy podział tej grupy na: rzeczowe aktywa trwałe, wartości niematerialne, instrumenty finansowe oraz inwestycje wykazywane zgodnie z metodą praw własności,
 - zobowiązania stanowią bieżący obowiązek lub odpowiedzialność wobec innego lub innych podmiotów, wyrażający się prawdopodobnym, przyszłym transferem lub zużyciem aktywów na ich rzecz w określonym terminie, zaistniały w wyniku przeszłego zdarzenia, przy czym obowiązek ten nie ma charakteru uznaniowego; dzielone na krótkoterminowe (ang. *current liabilities*) oraz długoterminowe (ang. *long-term obligations*),
 - kapitał pracujący to nadwyżka aktywów krótkoterminowych nad zobowiązaniami krótkoterminowymi, stosowany jako miernik płynności finansowej podmiotu gospodarczego,
 - kapitał własny jednostki jest dzielony na część pochodzącą z transakcji z właścicielami oraz część pochodzącą z pozostałych transakcji.

MSSF opisują natomiast poniższe określenia:

- w przeciwieństwie do US GAAP Międzynarodowe Standardy Rachunkowości przyjmują i zalecają tradycyjny podział pozycji bilansowych na krótko- i długoterminowe (obrotowe i trwałe),
- MSR 1 zakłada roczny cykl opracowywania bilansu i definiuje bezpośrednio aktywa obrotowe i zobowiązania krótkoterminowe, zaś pośrednio – aktywa trwałe i zobowiązania długoterminowe,
- składnik aktywów obrotowych to taki, który zostanie zrealizowany, jest przeznaczony do sprzedaży bądź zużycia w toku normalnego cyklu działalności operacyjnej, jest w posiadaniu jednostki z przeznaczeniem do obrotu lub na krótki okres, w ciągu 12 miesięcy od dnia bilansowego bądź też stanowi składnik środków pieniężnych lub ich ekwiwalentów, co do wykorzystania których nie ma żadnych ograniczeń,
- zobowiązanie jest obecnym, wynikającym ze zdarzeń przeszłych obowiązkiem jednostki gospodarczej, którego wypełnienie – jak się oczekuje – spowoduje wypływ z jednostki środków zawierających w sobie korzyści ekonomiczne (MSR 37, § 10),
- zobowiązanie krótkoterminowe to takie, które zostanie uregulowane w toku normalnego cyklu operacyjnego jednostki lub jest wymagalne w ciągu 12 miesięcy od dnia bilansowego,
- rzeczowe aktywa trwałe to środki trwałe utrzymywane przez jednostkę gospodarczą w celu wykorzystania ich w procesie produkcyjnym lub przy dostawach towarów i świadczeniu usług, w celu oddania do używania innym podmiotom na podstawie umowy najmu lub w celach administracyjnych oraz którym towarzyszy oczekiwanie, że będą wykorzystywane przez czas dłuższy niż jeden okres,
- zapasy – są to aktywa przeznaczone do sprzedaży w toku zwykłej działalności gospodarczej, będące w trakcie produkcji przeznaczonej na taką sprzedaż bądź mające postać materiałów lub dostaw surowców zużywanych w procesie produkcyjnym czy też świadczeniu usług,
- instrument finansowy to umowa, która skutkuje jednocześnie powstaniem składnika aktywów finansowych u jednej jednostki gospodarczej oraz zobowiązania finansowego lub instrumentu kapitałowego u drugiej jednostki.

Tabela 1 zawiera zestawienie uporządkowanych różnic pomiędzy MSSF a US GAAP.

Tabela 1

Zestawienie ważniejszych różnic między MSSF a US GAAP w zakresie bilansu

Przedmiot różnicy	MSSF	US GAAP
1	2	3
Minimalny zestaw informacji	17 pozycji	brak wytycznych
Obowiązek ujawniania sumy aktywów długo- i krótkoterminowych	brak wymogu	wymóg Komisji Papierów Wartościowych USA
Przeszacowywanie rzeczowych aktywów trwałych	dopuszczone	zabronione
Okresowa weryfikacja okresu użyteczności środków trwałych	tak	nie ma takiego wymogu
Zmiana metody amortyzacji środków trwałych	zmiana w wartościach szacunkowych	zmiana zasad rachunkowości
Przy utracie wartości środków trwałych porównuje się wartość bilansową z...	zdyskontowanymi przyszłymi przepływami środków pieniężnych	niezdyskontowanymi przyszłymi przepływami środków pieniężnych
Zwiększenie wartości rzeczowych aktywów trwałych, przy jej uprzedniej utracie	dozwolone	zabronione
Początkowa wycena wartości niematerialnych pozyskanych dzięki dotacjom lub subsydiom	według wartości godziwej lub symbolicznej	brak odrębnej regulacji
Ujmowanie prac rozwojowych	w bilansie	w rachunku zysków i strat
Przeszacowywanie wartości niematerialnych	dozwolone	zabronione
Maksymalny okres użytkowania wartości niematerialnych	20 lat	40 lat
Częstotliwość kontroli okresu amortyzacji wartości niematerialnych	na koniec każdego okresu sprawozdawczego	kontrola ciągła
Klasyfikacja instrumentów zawierających zarówno elementy zobowiązania, jak i instrumentu kapitałowego	wyodrębnienie i osobna klasyfikacja części składowych instrumentu	w większości przypadków nie można rozdzielać na składowe

cd. tabeli 1

1	2	3
Moment rozpoznania utraty wartości aktywów finansowych	dzień bilansowy	moment, gdy jednostka rozpoznaje nieokresowe obniżenie wartości
Inwestycje rozpoznawane metodą praw własności	zawsze zaliczane do aktywów długoterminowych	brak obowiązku zaliczania do aktywów długoterminowych
Wykazywanie składników należności lub zobowiązań	nie ma wymogu analogicznego do rozwiązań amerykańskich	Komisja Papierów Wartościowych nakazuje ujawniać wszystkie składniki o wartości przekraczającej 5% łącznej kwoty z bilansu
Amortyzacja wartości firmy	nie może być podatkowym kosztem uzyskania przychodu	może być podatkowym kosztem uzyskania przychodu
Kwalifikacja aktywów i zobowiązań (rezerv) z tytułu podatku dochodowego	nie mogą być zaliczane do krótkoterminowych	mogą być zaliczane do krótkoterminowych

Źródło: Opracowanie na podstawie: J. Turyna: *Rachunkowość finansowa*. Wyd. drugie poprawione i rozszerzone. C.H. Beck, Warszawa 2005, s. 97-98.

3.2. Różnice w koncepcjach prezentacji wyniku finansowego

Definicja wyniku finansowego funkcjonująca we współczesnych regulacjach jest niewystarczająca. W US GAAP wynik finansowy jest dobrą miarą sytuacji ekonomicznej przedsiębiorstwa i może być wykorzystywany do prognozowania przyszłych przepływów środków pieniężnych. W USA nie interpretuje się go, gdyż na wynik ten składa się wiele pozycji, z których część nie ma własnej interpretacji. W MSSF stwierdza się natomiast jedynie, że zysk wykorzystuje się jako miarę wyników działalności jednostki lub podstawę do wyliczania innych miar, np. zwrotu z inwestycji lub zysku na jedną akcję.

Są dwie koncepcje formułowania wyniku finansowego:

- podejście księgowe zorientowane na wynik finansowy, jako porównanie finansowych skutków przychodów i kosztów w trakcie przyjętego okresu działania podmiotu gospodarczego; pomija zmiany rynkowej wartości komponentów tworzących bogactwo firmy,
- podejście ekonomiczne określa wynik finansowy jako maksymalną wartość, o jaką wzrosło bogactwo firmy na koniec okresu w porównaniu z jego początkiem, przy uwzględnieniu zmian wartości rynkowej tworzących ją komponentów.

Dwa podejścia do formułowania wyniku finansowego w US GAAP skutkują opracowaniem dwóch odrębnych raportów:

- 1) koncepcja wyniku finansowego netto jako miernika efektywności – wynik netto jest rezultatem porównania wzrostu wartości aktywów (przychody, zyski) oraz ich zmniejszenia (koszty, straty) w danym okresie i w ramach cyklu operacyjnego:
 - pierwszy etap liczenia – wynik przed opodatkowaniem, w tym przychody i koszty: ze sprzedaży, ze zdarzeń incydentalnych oraz aktywów finansowych,
 - drugi etap liczenia – wynik netto jako korekta wyniku przed opodatkowaniem o: podatek dochodowy, zdarzenia losowe oraz skumulowany efekt zmian rachunkowości,
- 2) koncepcja wyniku ogólnego, wszechstronnego (ang. *comprehensive income*) – wynik ogólny to sposób pomiaru rezultatów wszelkich zdarzeń prowadzących do zmian w wielkości kapitału własnego jednostki w danym okresie, bez inwestycji dokonanych przez właścicieli i dystrybucji aktywów na ich rzecz¹³.

MSSF akceptują natomiast podejście transakcyjne¹⁴. W założeniach koncepcyjnych pojawiają się definicje przychodów i kosztów, wskazując na powiązania pomiędzy wynikiem a zmianami w poziomie aktywów i zobowiązań. MSSF nie definiuje poszczególnych kategorii wynikowych, pozostawiając poszczególnym krajom swobodę interpretacji w tym zakresie.

Różnice w koncepcjach standardów rachunkowości prezentowane w regulacjach europejskich i amerykańskich w zakresie rachunku wyników zawiera tabela 2.

Tabela 2

Zestawienie ważniejszych różnic między MSSF a US GAAP w zakresie rachunku wyników

Przedmiot różnicy	MSSF	US GAAP
1	2	3
Minimalny zestaw informacji	9 pozycji	4 pozycje (inne niż w MSSF)
Identyfikacja przychodu	określone dla konkretnych transakcji	muszą być uzyskane i zrealizowane
Działalność operacyjna	zdefiniowana	brak definicji

¹³ J. Turyna: *Rachunkowość finansowa*. C.H. Beck. Wyd. drugie poprawione i rozszerzone, Warszawa 2005, s. 10.

¹⁴ A. Piaszczyk: *Różnice pomiędzy Międzynarodowymi Standardami...*, op. cit., s. 2.

cd. tabeli 2

1	2	3
Wynik z działalności operacyjnej	należy wyodrębnić	nie ma takiego wymogu
Koszty finansowania zewnętrznego	dwie możliwości: aktywowanie albo ujęcie w kosztach (od 2009 r. tylko aktywowanie)	tylko aktywowanie
Kategoria kosztów finansowych	zdefiniowane	zawężony zakres w stosunku do MSSF
Pomniejszenie aktywowanych kosztów finansowych o przychody z odsetek z pożyczzonego kapitału	dozwolone	zabronione
Aktywowanie różnic kursowych powstających w związku z pożyczkami i kredytami w walutach obcych	dozwolone	zabronione
Pojęcie działalności gospodarczej	zdefiniowane	brak definicji
Pozycje nadzwyczajne	zdefiniowane	zawężony zakres w stosunku do MSSF
Pozycje wyjątkowe	brak definicji	zdefiniowane
Podział działalności, według którego należy wykazywać obciążenia i przychody podatkowe	brak	podział na działalność kontynuowaną, zaniechaną, pozycje nadzwyczajne i bezpośrednio w kapitale własnym
Zysk albo strata netto	zdefiniowane	zdefiniowane, ale wartość może być inna niż według MSSF, gdyż nie wszystkie pozycje umieszczone w kapitale są w ten sam sposób traktowane w MSSF

Źródło: Opracowanie na podstawie: Ibid., s. 138.

Według US GAAP przychody (ang. *revenues*) i koszty (ang. *costs*) wiążą się z działalnością podstawową, natomiast zyski (ang. *gains*) i straty (ang. *looses*) powstają w wyniku transakcji incydentalnych lub o niewielkim znaczeniu i oznaczają wzrost (spadek) wartości kapitałów własnych.

Szczegółowe porównanie koncepcji w standardach rachunkowości w zakresie rachunku przepływów pieniężnych zawiera tabela 3.

Tabela 3

Porównanie cash flow według MSSF i US GAAP

Przedmiot porównania	MSSF	US GAAP
1	2	3
Obowiązek stosowania	w ogóle nie określają grup podmiotów	wszystkie podmioty gospodarcze (typu profit)
Wykazywany okres	2 lata – rok bieżący i poprzedni	3 lata (tak jak rachunek wyników)
Możliwość kompensowania wpływów i wydatków (prezentowanie w ujęciu netto)	generalna zasada – należy prezentować w ujęciu brutto (oddzielnie wpływy i wydatki); wyjątki (kompensata): środki otrzymane lub zapłacone w imieniu klientów, z tytułu pozycji, których obrót jest szybki, kwoty znaczne, a termin płatności krótki; przykłady: depozyty bankowe na żądanie, środki na rachunkach w biurach maklerskich, czynsze pobierane w imieniu właścicieli i przekazywane im, zakup i odsprzedaż inwestycji krótkoterminowych, spłaty pożyczek krótkoterminowych o terminie płatności do 3 miesięcy	
Minimum informacji	brak	dla metody bezpośredniej 7 pozycji: środki pieniężne od nabywców, otrzymane odsetki i dywidendy, inne wpływy z działalności operacyjnej, środki wypłacone zatrudnionym oraz dostawcom, zapłacone odsetki, zapłacony podatek dochodowy, inne płatności z działalności operacyjnej
Pojęcie ekwiwalentu środków pieniężnych	zalicza się inwestycje, których rzeczywisty (do wygaśnięcia) okres wykupu wynosi maksymalnie 3 miesiące	zalicza się inwestycje, których pierwotny okres wykupu wynosi maksymalnie 3 miesiące
Wpływy i wydatki posiadające cechy więcej niż jednego rodzaju działalności	należy podzielić na drobniejsze elementy składowe i wtedy przypisać do rodzajów działalności	należy klasyfikować według cechy dominującej
Przepływy pieniężne w walutach obcych	należy wyodrębnić – jako oddzielną pozycję – transakcje w walucie obcej (po przeliczeniu na walutę sprawozdawczą według kursu z dnia realizacji transakcji)	nie należy ich wydzielać; należy je przeliczyć na walutę miejscową według kursu z dnia przelania pieniędzy
Przepływy pieniężne związane z zyskami i stratami nadzwyczajnymi	należy je wyodrębnić dla każdego rodzaju działalności (operacyjna, inwestycyjna, finansowa)	nie ma obowiązku wyodrębnienia

cd. tabeli 3

1	2	3
Zapłacone odsetki oraz otrzymane odsetki i dywidendy	element działalności operacyjnej, inwestycyjnej albo finansowej – zależy od uznania kierownika podmiotu	element działalności operacyjnej
Zapłacone dywidendy	–	element działalności finansowej
Transakcje bezgotówkowe	wykluczone z rachunku przepływów pieniężnych (są w innym miejscu sprawozdania)	należy je prezentować w odrębnym dokumencie – w formie liczbowej lub opisowej – powiązanym z <i>cash flow</i> ; jeżeli liczba tych transakcji jest niewielka, można je prezentować na tej samej stronie sprawozdania co <i>cash flow</i>
Transakcje częściowo wyrażone w gotówce	wykluczone	do <i>cash flow</i> należy włączyć tylko część wyrażoną w gotówce
Przepływy pieniężne związane z podatkiem dochodowym	w działalności operacyjnej – chyba że można je powiązać z jednym z pozostałych rodzajów działalności	wyłącznie w działalności operacyjnej

Źródło: Opracowanie na podstawie: T. Waśniewski, W. Skoczylas: *Cash flow w przedsiębiorstwie*. FRR w Polsce, Warszawa 1995; M. Sierpińska, D. Wędzki: *Zarządzanie płynnością finansową w przedsiębiorstwie*. Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 1997; K. Czubakowska: *Rachunek wyników w systemie controllingu*. Rozprawy i Studia, nr 170. Uniwersytet Szczeciński, Szczecin 1994.

Zauważone różnice ciągle obrazują, jak wiele zadań stoi przed komisjami w celu kompletnej harmonizacji i standaryzacji rachunkowości w świecie.

DIFFERENCES OF THE INFORMATION CONTENTS OF FINANCIAL REPORTS MADE OUT ACCORDING TO MSR/MSSF AND US GAAP

Summary

Two essential systems of the bookkeeping exist about supranational character international standards of the bookkeeping and American standards of the bookkeeping. International standards of the bookkeeping, MSR (International Accounting Standards,

IAS) are backing the system of the Continental bookkeeping up with their conceptual assumptions. Orientated to the market and credit institutions, they prefer the stability of the business activity, they are based on a detailed codification of the balance law in relation to principles, methods and techniques of the bookkeeping, structures of information financial reports, the principle of the precedence of the law over facts, the conservatism and the carefulness, dense connecting the balance law with tax law etc. American standards of the bookkeeping (Generally Accepted Accounting Principles, US GAAP) are backing the bookkeeping of the Anglo-Saxon type up with their conceptual assumptions. A real and faithful financial image of the company as a superior purpose are taking bookkeepings on, they will be well up to the capital market and investors, they are establishing the dominance of content over the form and regulations of the balance law, they prefer the risk in the business activity.

Iwona Kumor

PROBLEMY WYCENY MAJĄTKU PRZEDSIĘBIORSTWA POSTAWIONEGO W STAN UPADŁOŚCI LIKWIDACYJNEJ

Wprowadzenie

W praktyce gospodarczej najczęstszą przyczyną utraty kontynuacji działania przedsiębiorstwa jest jego upadłość. Upadłość jednostki gospodarczej następuje w sytuacji niewypłacalności dłużnika, którą wyznaczają alternatywnie dwie przesłanki:

- trwale zaprzestanie obsługi zadłużenia,
- ujemny kapitał własny¹.

Upadłość jest stanem, w którym w danym momencie znalazła się jednostka gospodarcza. Stan ten wymaga identyfikacji i pomiaru majątku bankruta, aby upadłość przebiegała prawidłowo. Rzetelne oszacowanie wartości majątku jest podstawą do ustalenia, w jakim stopniu zostaną zaspokojone roszczenia wierzycieli.

Celem opracowania jest przedstawienie zasad wyceny majątku przedsiębiorstwa postawionego w stan upadłości likwidacyjnej według uregulowań krajowych i międzynarodowych oraz wskazanie rozbieżności między tymi uregulowaniami.

1. Harmonizacja rachunkowości w Polsce

Rozwój prawa bilansowego w Polsce następuje pod wpływem zachodzących w świecie procesów harmonizacji i standaryzacji rachunkowości. Harmonizacja

¹ *Rachunkowość finansowa i podatkowa*. Red. T. Cebrowska. Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2005, s. 602.

jest określana jako działanie mające na celu zmniejszenie liczby stosowanych praktyk rachunkowości przez określenie takiego ich zestawu, w ramach którego przedsiębiorstwa mogą dokonywać wyboru ewentualnych rozwiązań co do określonych zasad rachunkowości, co w efekcie pozwala stosunkowo łatwo zidentyfikować różnice w sprawozdawczości finansowej między różnymi podmiotami².

Potrzeba stworzenia jednolitego, powszechnie akceptowalnego zestawu standardów rachunkowości oraz sprawozdawczości finansowej pojawiła się już w drugiej połowie XX w. Powołano międzynarodowe organizacje zrzeszające specjalistów głównie z dziedziny rachunkowości, które zajęły się opracowaniem i promowaniem MSR/MSSF³. Innym ważnym zadaniem tych organizacji jest także wzmacnianie profesji księgowych na arenie międzynarodowej oraz bieżąca weryfikacja nowych zasad. Tworzenie międzynarodowych uregulowań to efekt złożonych i wieloetapowych procesów. Standaryzacja umożliwia jednak wyższy stopień globalnego porządku we współczesnym świecie. Ma ułatwić transakcje realizowane na skalę globalną dzięki porównywalności i przejrzystości sprawozdań finansowych⁴. Harmonizacja i standaryzacja rachunkowości były w ostatnich kilkunastu latach głównym czynnikiem zmian polskiego prawa bilansowego.

Do najważniejszych zalet UoR⁵ z punktu widzenia harmonizacji i standaryzacji można zaliczyć:

- wprowadzenie podstawowych definicji zgodnych z założeniami koncepcyjnymi MSR,
- objęcie Ustawą nie tylko zagadnień tradycyjnych, ale i nowych,
- wzbogacenie sprawozdania finansowego o rachunek przepływów pieniężnych i zestawienie zmian w kapitale własnym,
- rozwinięcie tematyki skonsolidowanych sprawozdań finansowych, głównie w zakresie wyceny i prezentacji.

Mimo przyjęcia do UoR wielu przepisów opartych na rozwiązaniach wynikających z MSR/MSSF unormowania Ustawy nie są w pełni zbieżne z postanowieniami MSR/MSSF. Jest to spowodowane:

² M. Andrzejewski, K. Grabiński: *Wpływ harmonizacji zasad rachunkowości w Unii Europejskiej na rozwój rewizji finansowej w Polsce – ujęcie retrospektywne i prospektywne. Finansowe uwarunkowania rozwoju organizacji gospodarczych*. Red. J. Turyna, W. Szczęsny. Wydawnictwo Naukowe Wydziału Zarządzania Uniwersytetu Warszawskiego, Warszawa 2007, s. 228.

³ MSR/MSSF – Międzynarodowe Standardy Rachunkowości/Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej.

⁴ U. Drumlak: *Wpływ globalizacji na wymagania wobec rachunkowości. Zasoby i procesy w rachunkowości jednostek gospodarczych*. Red. T. Kiziukiewicz. Difin, Warszawa 2009, s. 37-39.

⁵ UoR – Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (tekst jedn. Dz.U. 2002, nr 76, poz. 694 z późn. zm.; Ustawa z dnia 18 marca 2008 r. o zmianie ustawy o rachunkowości, Dz.U. nr 63, poz. 393).

- koniecznością udzielania pierwszeństwa rozwiązaniom dyrektyw UE,
- zmianami standardów, które nastąpiły po nowelizacji UoR,
- trudnością stosowania MSR przez niektóre jednostki (głównie małe i średnie)⁶.

2. Identyfikacja przedsiębiorstwa w upadłości i jego rachunkowość

Podstawową zasadą rachunkowości jest zasada kontynuacji działalności. Przerwanie kontynuacji działalności ma miejsce wtedy, kiedy jednostka przestaje istnieć, a więc znajduje się w stanie likwidacji, upadłości lub połączenia. Przestanki ogłoszenia upadłości są następujące:

- dłużnik stał się niewypłacalny,
- dłużnik nie płaci swoich długów⁷.

Na podstawie art. 11 Prawa upadłościowego i naprawczego (dalej PUiN) dłużnika uważa się za niewypłacalnego, jeżeli:

- nie wykonuje swoich wymagalnych zobowiązań pieniężnych,
- jego zobowiązania przekroczyły wartość jego majątku, nawet wówczas, gdy na bieżąco te zobowiązania wykonuje; dotyczy to dłużnika będącego osobą prawną albo jednostką organizacyjną nieposiadającą osobowości prawnej, której odrębna ustawa przyznaje zdolność prawną.

Przedsiębiorca, który nie jest w stanie regulować swoich zobowiązań, ma obowiązek złożyć wniosek o ogłoszenie upadłości w ciągu dwóch tygodni od dnia, w którym stał się niewypłacalny. Wniosek o ogłoszenie upadłości może zgłosić również każdy z wierzycieli dłużnika, a także – w zależności od formy prawnej dłużnika – właściwe osoby lub organy. Pojęcie upadłości oznacza postępowanie zmierzające do:

- zawarcia układu,
- likwidacji przedsiębiorcy.⁸

Rachunkowość jednostek postawionych w stan upadłości i likwidacji prowadzi się zgodnie z UoR⁹, z uwzględnieniem przepisów PUiN oraz ksh. Rachunkowość ta różni się od rachunkowości jednostek kontynuujących działal-

⁶ M. Andrzejewski, K. Grabiński: *Wpływ harmonizacji zasad...*, op. cit., s. 228-229.

⁷ Art. 10, art. 11 ust. 1 Ustawy z dnia 28 lutego 2003 r. – Prawo upadłościowe i naprawcze – PUiN (Dz.U. 2003, nr 60, poz. 535 z późn. zm.).

⁸ *Rachunkowość w jednostkach objętych postępowaniem układowym. Zeszyty Metodyczne Rachunkowości*. Gofin, nr 17/2010, s. 12.

⁹ Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości.

ność. Jednostki, wobec których została ogłoszona upadłość, są zobowiązane zamknąć księgi rachunkowe na dzień poprzedzający dzień ogłoszenia upadłości (art. 12 ust. 2 pkt 6 UoR), a na dzień ogłoszenia upadłości są zobowiązane je otworzyć (art. 12 ust. 1 pkt 5 UoR).

Podjmując decyzję o zamknięciu ksiąg rachunkowych na dzień poprzedzający postawienie jednostki w stan upadłości, należy:

- przeprowadzić inwentaryzację aktywów i pasywów (art. 26 ust. 4 UoR),
- dokonać wyceny aktywów i pasywów według zasad określonych w art. 29 UoR,
- utworzyć rezerwę na przewidywane dodatkowe koszty i straty spowodowane utratą zdolności do kontynuowania działalności (art. 29 UoR),
- zamknąć księgi rachunkowe oraz otworzyć na dzień wszczęcia postępowania upadłościowego,
- sporządzić sprawozdanie finansowe składające się z bilansu, rachunku zysków i strat, informacji dodatkowej i objaśnień (art. 45 ust. 1 UoR).

Zgodnie z UoR jednostki postawione w stan upadłości i likwidacji powinny ustalić realną wartość majątku i zobowiązań. Ustalenie realnej wartości aktywów i pasywów oraz wyniku finansowego następuje przez dokonanie odpisów aktualizujących wartość składników majątkowych oraz tworzenie rezerw na prawdopodobne koszty i straty. Odpisy te oraz rezerwy obciążają konto „Kapitał (fundusz) z aktualizacji wyceny”.

Bilans zamknięcia sporządzony na dzień poprzedzający postawienie spółki w stan likwidacji będzie podstawą sporządzenia bilansu otwarcia likwidacji spółki. Bilans ten sporządzają – stosownie do art. 281 § 1 ksh – likwidatorzy, a następnie składają go do zatwierdzenia zgromadzeniu wspólników. Po wprowadzeniu do ksiąg rachunkowych aktywów i pasywów z bilansu otwarcia jako pierwsza będzie dokonana operacja gospodarcza połączenia posiadanych przez spółkę składników kapitału własnego w jeden kapitał podstawowy (art. 36 ust. 3 UoR).

3. Zasady wyceny majątku przedsiębiorstwa w upadłości

Prawo upadłościowe i naprawcze przewiduje upadłość z możliwością:

- zawarcia układu,
- likwidacji.

Postępowanie likwidacyjne polega na spieniężeniu majątku bankruta i spłaceniu wierzycieli, a zawarcie układu jest związane z restrukturyzacją zobowią-

zań, aby zadłużone przedsiębiorstwo mogło kontynuować działalność¹⁰. Wyróżniony podział jest istotny także dla wyceny majątku przedsiębiorstwa. W przypadku przedsiębiorstw postawionych w stan upadłości z możliwością zawarcia układu wycena majątku następuje zgodnie z art. 28 UoR, ponieważ jednostka ma zamiar kontynuować działalność. Należałoby jednak dokonać urealnienia wartości aktywów, wykorzystując w tym celu odpisy aktualizujące. W przypadku przedsiębiorstw ogłaszających upadłość z likwidacją, lub gdy zostaje oddalony wniosek ze względu na brak środków na pokrycie kosztów postępowania, wyceny aktywów dokonuje się zgodnie z art. 29 UoR, tj. po cenach sprzedaży netto możliwych do uzyskania, nie wyższych od cen ich nabycia albo kosztów wytworzenia, pomniejszonych o dotychczasowe odpisy amortyzacyjne lub umorzeniowe, a także odpisy z tytułu trwałej utraty wartości. Ponadto jednostka powinna utworzyć rezerwę na przewidywane dodatkowe koszty i straty spowodowane zaniechaniem lub utratą zdolności do kontynuowania działalności. Wyceny takiej dokonuje się na dzień poprzedzający postawienie jednostki w stan upadłości oraz na koniec roku obrotowego przypadającego w czasie trwania postępowania upadłościowego. Skutki finansowe tej wyceny są ujmowane na kapitale (funduszu) z aktualizacji wyceny. Zasady wyceny bilansowej przedsiębiorstwa postawionego w stan upadłości z likwidacją prezentuje tabela 1.

Tabela 1

Zasady wyceny aktywów i pasywów według art. 29 UoR

Składniki aktywów	Zasady wyceny
1	2
Środki trwałe, Środki trwałe w budowie, Wartości niematerialne i prawne, Papiery wartościowe, Zapasy towarów produktów i materiałów	po cenach sprzedaży netto możliwych do uzyskania, nie wyższych od cen ich nabycia albo kosztów wytworzenia, pomniejszonych o dotychczasowe odpisy amortyzacyjne lub umorzeniowe, a także odpisy z tytułu trwałej utraty wartości
Należności	w kwotach przypuszczalnej zapłaty po uwzględnieniu odpisów aktualizujących
Zobowiązania	konieczność naliczenia odsetek do dnia ogłoszenia upadłości, w tym także od wierzytelności należnych od upadłego, których termin płatności nie upłynął

¹⁰ P. Wrześniewski: *Zmiany w procedurze upadłościowej*. „Rachunkowość” 2009, nr 6, s. 18.

cd. tabeli 1

1	2
Rezerwy	tworzenie rezerw na pewne lub prawdopodobne przyszłe zobowiązania, a w szczególności straty z transakcji gospodarczych w toku oraz na przewidywane dodatkowe koszty i straty spowodowane zaniechaniem lub utratą zdolności do kontynuowania działalności (np. koszty postępowania upadłościowego oraz koszty likwidacji masy upadłości, wynagrodzenia pracowników i odprawy należne za okres po ogłoszeniu upadłości)
Produkcja niezakończona, Rozliczenia międzyokresowe kosztów czynne	utrata wartości na skutek niekontynuowania działalności – konieczność ich odpisania
Programy komputerowe, przestarzałe maszyny i urządzenia, zapasy itp.	utrata wartości rynkowej wobec zaniechania kontynuacji – konieczność ich ujawnienia i odpisania

Źródło: Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, art. 28 i 29; J. Czerny: *Wycena w przedsiębiorstwie postawionym w stan upadłości*. W: *Zasoby i procesy w rachunkowości jednostek gospodarczych*. Red. T. Kiziukiewicz. Difin, Warszawa 2009, s. 106; S. Jędrzejewski: *Zasady wyceny majątku przedsiębiorstwa w upadłości*. „Rachunkowość” 2009, nr 9, s. 16-17; *Rachunkowość zaawansowana*. Red. K. Winiarska. Wolters Kluwer, Kraków 2009, s. 269.

Majątek wyceniany zgodnie z art. 29 UoR będzie posiadał w większości przypadków wartość niższą od wykazywanej w bilansie sporządzonym przy założeniu kontynuacji działalności, gdyż ceny sprzedaży netto nie mogą być wyższe od cen nabycia czy kosztu wytworzenia (art. 29 ust. 1 UoR) oraz będzie odbiegał od realnego poziomu cen, po których można zbyć poszczególne jego elementy¹¹. Zmiana wartości aktywów jednostki tracącej kontynuację działania wystąpi jako korekta kapitału z aktualizacji wyceny, a ostatecznie jako korekta kapitału podstawowego, który zgodnie z art. 36 ust. 3 UoR w jednostkach postawionych w stan likwidacji lub upadłości powstaje przez połączenie poszczególnych składników kapitałów własnych.

Oprócz wyceny bilansowej majątku niezbędne jest ustalenie wartości masy upadłości, którą jest majątek upadłego służący zaspokojeniu wierzycieli dochodzących swoich roszczeń w ramach postępowania upadłościowego. Ustalenie wartości masy upadłego różni się od wyceny bilansowej. W celu ustalenia wartości masy upadłego należy:

- wydzielić z majątku te składniki, które są przedmiotem zastawu lub nie podlegają sprzedaży na mocy zawartych umów,

¹¹ S. Jędrzejewski: *Zasady wyceny majątku przedsiębiorstwa w upadłości*. „Rachunkowość” 2009, nr 9, s. 15.

- wydzielić z aktywów składniki tworzące Zakładowy Fundusz Świadczeń Socjalnych, gdyż nie wchodzi one do masy upadłego,
- wycenić pozostałe składniki masy upadłego i określić możliwość ich sprzedaży¹².

Na masę upadłości będzie się więc składała wartość majątku wynikająca z ksiąg i sprawozdania finansowego upadłego po wyłączeniu określonych składników¹³. Z art. 69 pkt. 2 PUiN wynika, że majątek wchodzący w skład masy upadłości powinien być oszacowany, a przedsiębiorstwo upadłego powinno być sprzedane jako całość, chyba że nie jest to możliwe (art. 316 ust. 1 PUiN). Prawo upadłościowe nie podaje jednak, jaką cenę należy zastosować do oszacowania tego majątku. Według ksh powinna to być wartość zbywcza, przy czym ksh zakłada wycenę każdego składnika majątku osobno, nie uwzględniając wartości przedsiębiorstwa jako całości. Biorąc pod uwagę wszystkie wymienione uregulowania w zakresie wyceny majątku wchodzącego w skład masy upadłościowej, można stwierdzić, że wartością zbywczą będzie zdefiniowana w art. 28 pkt. 5 UoR cena sprzedaży netto lub określona w art. 28 pkt. 6 UoR wartość godziwa każdego składnika masy oddzielnie bez uwzględniania zasady ostrożnej wyceny. Konieczne jest także oszacowanie i utworzenie rezerwy na koszty i straty postępowania upadłościowego¹⁴.

W przeciwieństwie do UoR standardy międzynarodowe nie podają sztywnych zasad wyceny i prezentacji, którymi należy się kierować przy zagrożeniu kontynuacji działalności. Zasady te wynikają bezpośrednio z treści poszczególnych standardów. Odnosnie do majątku trwałego może to być MSR 38 „Wartości niematerialne i prawne”, MSR 16 „Rzeczowe aktywa trwałe” czy MSSF 5 „Aktywa trwałe przeznaczone do sprzedaży oraz działalność zaniechana”, a dla majątku obrotowego – MSR 2 „Zapasy”. Ze standardów dotyczących wyceny wartości niematerialnych i prawnych czy rzeczowych aktywów trwałych wynika, że wycena w przypadku zagrożenia likwidacją odbywa się według tych samych zasad co na dzień bilansowy, gdyby jednostka kontynuowała działalność, czyli według modelu opartego na cenie nabycia lub koszcie wytworzenia albo według modelu wartości przeszacowanej. W przypadku majątku przeznaczonego do sprzedaży bankrut wycenia majątek według niższej spośród dwóch wartości – wartości bilansowej lub wartości godziwej pomniejszonej o koszty

¹² *Rachunkowość finansowa...*, op. cit., s. 607.

¹³ *Rachunkowość zaawansowana*. Red. K. Winiarska. Wolters Kluwer, Kraków 2009, s. 278.

¹⁴ S. Jędrzejewski: *Zasady wyceny...*, op. cit., s. 16-17; *Rachunkowość finansowa...*, op. cit., s. 607.

zbycia¹⁵. W przypadku likwidacji można sądzić, że istnieje możliwość utraty wartości aktywów. Wyceniając aktywa spółki likwidowanej, należałoby zastosować rozwiązania zawarte w MSR 36 „Utrata wartości aktywów”. Przyjmuje się, że utrata wartości następuje wtedy, gdy wartość odzyskiwalna danego składnika aktywów (w spółkach likwidowanych jest to wartość możliwa do zrealizowania poprzez sprzedaż danego składnika aktywów) jest niższa od jego wartości bilansowej. Istotnym problemem w spółce likwidowanej staje się również odpowiednie przekwalifikowanie i wycena instrumentów finansowych zgodnie z MSR 39.

W standardach (MSSF/MSR) istnieje także obowiązek utworzenia przewidywanych rezerw związanych z zaniechaniem lub utratą zdolności spółki do kontynuacji działalności. Zasady ich tworzenia reguluje szczegółowo MSR 37 „Rezerwy, zobowiązania warunkowe i aktywa warunkowe”¹⁶.

Podsumowanie

Swobodny przepływ kapitałów, siły roboczej, produktów i idei, szybki postęp w technice i technologii, znaczne wahania wartości aktywów i pasywów, zwłaszcza finansowych, wzrost znaczenia informacji oraz rosnąca globalna konkurencja skutkująca coraz wyższym ryzykiem prowadzenia działalności wpłynęły na przeobrażenia współczesnej rachunkowości, której głównym kierunkiem stała się harmonizacja.

Proces harmonizacji bazujący na MSR/MSSF i uregulowaniach amerykańskich skupia się głównie na ujednoliceniu zasad ujmowania i wyceny operacji gospodarczych. Pomimo jednak tych wszystkich wysiłków i dążeń, nie wszystkie uregulowania krajowe są zbieżne z uregulowaniami międzynarodowymi¹⁷. Porównanie zasad wyceny majątku przedsiębiorstwa objętego upadłością likwidacyjną według MSR/MSSF i UoR ujawniło wiele różnic w tym zakresie. Wycena majątku zgodnie z wymogami art. 29 UoR opiera się w większości na ce-

¹⁵ Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej. Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 2007, s. 299, 612, 1185; K. Bauer: *Wycena majątku trwałego przedsiębiorstw zagrożonych upadłością likwidacyjną według MSSF/MSR oraz znowelizowanej ustawy o rachunkowości. Standardy rachunkowości wobec wyzwań współczesnej gospodarki. Analiza standardów rachunkowości*. Red. Z. Messner. Akademia Ekonomiczna, Katowice 2006, s. 38-43.

¹⁶ P. Woźniak: *Jak sprostać wymogom sprawozdawczości finansowej w obliczu kryzysu?* „Wiedza i Praktyka” 2009.

¹⁷ J. Gierusz: *Sprawozdanie finansowe według projektu IASB i FASB a wyzwania współczesnej rachunkowości*. W: *Zintegrowany system pomiarów dokonań w rachunkowości*. Red. H. Buk, A.M. Kostur. Akademia Ekonomiczna, Katowice 2009, s. 115-116.

nach historycznych. Standardy międzynarodowe dopuszczają model wartości przeszacowanej. Wycena po cenach historycznych jest jednak mało przydatna do oszacowania masy upadłości mającej zaspokoić roszczenia wierzycieli. Wprawdzie zasady wynikające z art. 29 UoR nakazują wycenę znacznej części aktywów według cen sprzedaży netto, ale nie wyższych od wartości księgowej netto, zaś masa upadłościowa według PUiN i ksh powinna zostać oszacowana i wykazana w cenie sprzedaży netto lub wartości godziwej. Problematiczna może być również wycena wykorzystująca wartość przeszacowaną. Informacje oparte na szacunku i estymacji przyszłości zawsze zawierają element niepewności. Pomijanie faktów i prezentacja szacunków jako wartości rzeczywistych może być korzystna dla jednostek gospodarczych kontynuujących działalność, chcących zachęcić inwestorów do wnoszenia do nich kapitałów, jednak zbyt optymistyczna szacunkowa wycena jednostki w upadłości może okazać się nierealna i prowadzić do kolejnych upadłości¹⁸.

PROBLEMS OF THE VALUATION OF THE ASSETS OF A BANKRUT ENTERPRISE IN THE LIQUIDATION STAGE

Summary

The bankruptcy of enterprise especially in scope of valuation of assets and reflect in financial statement should be identified on the basis of information result from accounting.

The provision in Poland in this scope need harmonization and complement. The globalization is the source of new challenging, which accountant should rise.

¹⁸ K. Sawicki: *Wybrane problemy pomiaru i wyceny rezultatów działalności przedsiębiorstwa*. W: *Zintegrowany system pomiarów dokonań w rachunkowości*. Red. H. Buk, A.M. Kostur. Akademia Ekonomiczna, Katowice 2009, s. 314.

Aneta Wszelaki

DYLEMATY UJMOWANIA AKTYWÓW BIOLOGICZNYCH NA GRUNCIE PRAWA BILANSOWEGO I MIĘDZYNARODOWYCH STANDARDÓW RACHUNKOWOŚCI

Wprowadzenie

Aktywa biologiczne są podstawowym składnikiem majątku w przedsiębiorstwach zajmujących się produkcją rolniczą. Przepisy Ustawy o rachunkowości w zakresie ujawniania informacji w sprawozdaniach finansowych nie akcentują zagadnień charakterystycznych dla rolnictwa. Zasady wyceny, formy prezentacji oraz zakres ujawnień w sprawozdaniu finansowym związanych z działalnością rolniczą aktywów biologicznych, produktów biologicznych podlegających wycenie w chwili zbiorów oraz otrzymywanych do tego rodzaju aktywów dotacji reguluje Międzynarodowy Standard Rachunkowości nr 41 „Rolnictwo” (MSR 41). Celem artykułu jest zaprezentowanie specyficznej pozycji aktywów – aktywów biologicznych na tle istniejącego Standardu nr 41 i postanowień polskiego prawa bilansowego oraz pojawiających się na tym polu problemów w zakresie harmonizacji rachunkowości.

1. Pojęcie aktywów biologicznych

Rachunkowość traktuje rolnictwo w sposób szczególny, ponieważ krajowe wytyczne na ten temat są fragmentaryczne, niewystarczające i często nie nadają się do zastosowania do procesów transformacji biologicznej. W związku z wy-

stępowaniem ryzyka związanego z warunkami przyrodniczymi oraz trudnością ujęcia zdarzeń związanych z przemianą biologiczną i różnorodnością działalności rolniczej¹ zdecydowano o zastosowaniu specyficznych rozwiązań w zakresie rachunkowości rolnej.

Ustawa o rachunkowości nie zawiera osobnych regulacji odnoszących się do działalności rolniczej – kwestie z nią związane podlegają przepisom ustawy na zasadach ogólnych. Zgodnie z Ustawą o rachunkowości aktywa związane z działalnością rolniczą, spełniające ustawową definicję środków trwałych powinny być traktowane jak środki trwałe (definicja środków trwałych według Ustawy o rachunkowości wymienia w art. 3 ust. 1 pkt. 15 m.in. inwentarz żywy), natomiast aktywa spełniające ustawową definicję zapasów powinny być zakwalifikowane do zapasów (podlegają regulacjom odnoszącym się do zapasów – Międzynarodowy Standard Rachunkowości nr 2 „Zapasy”)².

Pojęcie aktywów biologicznych zostało zdefiniowane w Międzynarodowym Standardzie Rachunkowości nr 41³ i ściśle wiąże się z pojęciem działalności rolniczej. Działalność rolnicza to m.in. hodowla i chów inwentarza żywego, leśnictwo, uprawa roślin jednorocznych, wieloletnich, ozdobnych, ogrodnictwo i plantacja roślin uprawnych, uprawa roślin ozdobnych. Działalność rolnicza została zdefiniowana jako działalność, która polega na zarządzaniu przez jednostkę gospodarczą biologiczną przemianą przeznaczonych na sprzedaż aktywów biologicznych w produkty rolnicze lub w inne aktywa biologiczne. Charakteryzuje się ona: zdolnością do przemiany, zarządzaniem zmianą oraz pomiarem zmiany. Zdolność do biologicznej przemiany posiadają zwierzęta w hodowli i w chowie oraz rośliny uprawne i obejmuje ona procesy wzrostu, umniejszenia (degeneracji), produkcji i prokreacji, które powodują jakościowe lub ilościowe zmiany składnika aktywów biologicznych. Zarządzanie zmianą ułatwia biologiczną przemianę poprzez zwiększanie lub przynajmniej stabilizowanie warunków niezbędnych do zaistnienia procesu (na przykład wilgotności, temperatury, żyzności gleby i dostępu światła). Pomiar i monitorowanie jakościowych i ilościowych zmian aktywów biologicznych są specyficznymi cechami zarządzania działalnością rolniczą⁴.

¹ Por. B. Nadolna: *Wycena i prezentacja w sprawozdaniach finansowych aktywów biologicznych według MSR 41 „Rolnictwo”*. W: *Standardy rachunkowości wobec wyzwań współczesnej gospodarki*. Red. Z. Messner. Tom II. Akademia Ekonomiczna, Katowice 2006; J. Bodzianny, B. Iwasieczko, D. Markiewicz-Rudnicka: *MSR 41 – teoria i praktyka*. W: *Standardy rachunkowości wobec wyzwań współczesnej gospodarki*. Red. Z. Messner. Tom II. Akademia Ekonomiczna, Katowice 2006.

² Por. *Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej (MSSF/MSR) a ustawa o rachunkowości – podobieństwa i różnice*. Red. A. Jaruga. Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 2007.

³ Por. *Międzynarodowy Standard Rachunkowości nr 41 „Rolnictwo”*. W: *Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej (MSSF)*. Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 2007.

⁴ Por. *Ibid.*

W praktyce gospodarczej aktywa biologiczne występują w postaci produkcji roślinnej i zwierzęcej⁵. MSR 41 ma zastosowanie do produktów rolniczych, którymi są produkty pozyskane z aktywów biologicznych należących do jednostki gospodarczej wyłącznie w momencie ich zbiorów/pozyskania. Standard 41 podaje przykłady aktywów biologicznych, produktów rolniczych oraz produktów będących wynikiem przetwarzania dokonującego się po zbiorach/pozyskaniu, np. drzewa leśne/kłody drzewne/drewno.

Za mankament regulacji MSR 41 należy uznać fakt, iż ogranicza się ona wyłącznie do aktywów biologicznych i produktów pozyskanych z aktywów biologicznych, natomiast nie obejmuje procesu przetwarzania produktów rolnych, który występuje w wielu przedsiębiorstwach zajmujących się działalnością rolniczą. Należy zatem w procesie harmonizacji rachunkowości uwzględnić te zagadnienia.

2. Wycena i ujęcie w księgach rachunkowych aktywów biologicznych

W zakresie ujęcia początkowego aktywów biologicznych w księgach rachunkowych jednostki zapisy MSR 41 oraz Ustawy o rachunkowości są zbieżne. Składnik aktywów biologicznych lub produkt rolniczy należy ująć w księgach rachunkowych tylko wówczas, gdy:

- 1) kontroluje się składnik aktywów w wyniku przeszłych zdarzeń,
- 2) istnieje prawdopodobieństwo, że jednostka uzyska przyszłe korzyści ekonomiczne związane ze składnikiem aktywów,
- 3) można wiarygodnie ustalić wartość tego składnika (jego wartość godziwą lub cenę nabycia/koszt wytworzenia)⁶.

Objęcie kontroli w przypadku aktywów biologicznych występuje w sytuacji otrzymania tytułu prawnego własności, np. bydła czy wypalenia znaku własności lub innego oznakowania w momencie zakupu, narodzin lub odłączenia od matki, zbioru, wycinki itp. Przyszłe korzyści ocenia się przez wycenę istotnych cech fizycznych.

Analizując proces harmonizacji rachunkowości w zakresie aktywów biologicznych, można stwierdzić, że zagadnienie wyceny aktywów biologicznych

⁵ Por. J. Bodzianny: *Wycena aktywów biologicznych*. W: *Rachunkowość w teorii i praktyce*. Red. W. Gabrusewicz. Tom III. Akademia Ekonomiczna, Poznań 2007.

⁶ Por. *Międzynarodowy Standard Rachunkowości nr 41 „Rolnictwo”*, op. cit., § 10; Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz.U. 2009, nr 152, poz. 1223 z późn. zm.), art. 3 ust. 1 pkt. 12.

stanowi obszar wymagający największego doprecyzowania. Ustawa o rachunkowości pomija problem specyfiki rolnictwa. Polskie prawo bilansowe w sposób niewystarczający reguluje kwestie wyceny aktywów biologicznych. Ustawa o rachunkowości porządkuje jedynie zasady wyceny inwentarza żywego, który jest zaliczany do środków trwałych i wyceniany jak pozostałe środki trwałe. Ustawa o rachunkowości także ogólnie wymaga, aby składniki majątku obrotowego były wyceniane według kosztu historycznego. MSR 41 narzuca natomiast w odniesieniu do aktywów biologicznych konieczność wyceny według ich wartości godziwej odpowiednio skorygowanej. Z kolei założenia koncepcyjne MSR nie narzucają wyboru zasady wyceny, stwierdzając jednocześnie, że inne metody są stosowane w różnym zakresie i w różnych kombinacjach, ale metodą najczęściej stosowaną jest historyczna cena nabycia lub koszt wytworzenia⁷.

Sposób wyceny aktywów biologicznych według MSR 41 zależy od możliwości ustalenia ich wiarygodnej wartości godziwej. Zgodnie z MSR 41 składnik aktywów biologicznych powinien być wyceniony w momencie początkowego ujęcia oraz na każdy dzień bilansowy w wartości godziwej pomniejszonej o kwotę szacunkowych kosztów związanych ze sprzedażą, chyba że wartości godziwej nie można wiarygodnie ustalić. Produkty rolnicze zebrane (pozyskane) z aktywów biologicznych, będących pod kontrolą jednostki gospodarczej, należy natomiast wycenić w wartości godziwej pomniejszonej o szacunkowe koszty związane ze sprzedażą, ustalone na dzień zbiorów (pozyskania) produktów. Wykazana wartość produktu staje się jego ceną nabycia (kosztem wytworzenia).

Przy ustalaniu wartości godziwej składnika aktywów uwzględnia się jego obecne miejsce i stan. Do kosztów związanych ze sprzedażą aktywów biologicznych zalicza się: prowizje brokerów i pośredników, opłaty nakładane przez agencje regulacyjne, giełdy towarowe, podatki transferowe i cła. Koszty związane ze sprzedażą nie obejmują: kosztów transportu oraz innych wydatków ponoszonych w celu wprowadzenia aktywów biologicznych na rynek.

Z punktu widzenia MSR 41 bardzo istotne jest, aby rozeznaczyć, czy dla wycenianych aktywów biologicznych istnieje aktywny rynek, a jeśli jednostka ma dostęp do różnych aktywnych rynków, powinna wziąć pod uwagę najbardziej odpowiedni spośród nich⁸. Przy założeniu istnienia aktywnego rynku podstawą

⁷ Por. *Założenia koncepcyjne sporządzania i prezentacji sprawozdań finansowych*. W: *Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej (MSSF)*. Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 2007.

⁸ Aktywny rynek zgodnie z § 8 MSR 41 to taki rynek, który spełnia wszystkie następujące warunki:

- a) pozycje będące przedmiotem obrotu na rynku są jednorodne,
- b) zazwyczaj w dowolnym momencie można znaleźć zainteresowanych nabywców i sprzedawców,
- c) ceny są podawane do wiadomości publicznej.

ustalenia wartości godziwej aktywów biologicznych jest ich cena rynkowa. W sytuacji, gdy aktywny rynek nie istnieje, przy ustalaniu wartości godziwej jednostka posługuje się jednym lub kilkoma z poniższych wskaźników (wybiera taki, który pozwala uzyskać najbardziej wiarygodny szacunek wartości godziwej):

- a) najbardziej aktualnymi cenami transakcji rynkowych, pod warunkiem że nie nastąpiły znaczące zmiany sytuacji gospodarczej między datą transakcji a dniem bilansowym,
- b) cenami rynkowymi analogicznych aktywów, po odpowiednich korektach wynikających z różnic między aktywami,
- c) branżowymi jednostkami pomiarowymi, takimi jak na przykład wartość sadu owocowego wyrażona w ilości przypadającej na jedną paletę lub hektar albo wartość bydła rzeźnego wyrażona w kilogramach wagi żywej⁹.

Gdy ceny lub wartości rynkowe aktywów biologicznych są niedostępne, w takim przypadku jednostka, ustalając wartość godziwą, może posłużyć się wartością bieżącą oczekiwanych wpływów środków pieniężnych netto z tych aktywów, zdyskontowaną za pomocą aktualnie obowiązującej rynkowej stopy dyskontowej.

Ustalając wartość godziwą, jednostka może pogrupować składniki aktywów biologicznych pod kątem istotnych cech, na przykład wieku (uprawa wieloletnia w momencie zasiewu, w pierwszym roku, w drugim roku itd., krowa mleczna w pierwszym roku, w drugim roku itd.) lub jakości (zasiewy na gruntach 1 klasy, 2 klasy itd., przeznaczenie uprawy, zwierząt), przy czym powinna wziąć pod uwagę cechy, które są czynnikiem różnicującym wartości rynkowe.

MSR 41 przyjmuje podstawowe założenie, że wartość godziwą aktywów biologicznych można ustalić. Może ono być odrzucone tylko w momencie początkowego ujęcia. Jednostka, która raz wyceniła składnik aktywów biologicznych w wartości godziwej, powinna aż do sprzedaży kontynuować wycenę w tej wartości¹⁰.

MSR 41 „Rolnictwo” przewiduje wyjątki w zakresie wyceny niektórych aktywów biologicznych, dla których w momencie początkowego ich ujęcia nie istnieje aktywny rynek, a wyniki innych szacunkowych metod ustalania wartości godziwej nie spełniają postulatu wiarygodności wyceny. Takie składniki aktywów biologicznych podlegają wówczas wycenie w cenie nabycia lub koszcie wytworzenia, pomniejszonych o dotychczasowe umorzenie i zakumulowane odpisy z tytułu utraty wartości¹¹. Taki sposób wyceny aktywów biologicznych po-

⁹ Por. Ibid. § 18.

¹⁰ Por. J. Bodzianny, B. Iwasieczko, D. Markiewicz-Rudnicka: *MSR 41 – teoria i praktyka*, op. cit.

¹¹ Por. MSR 2 „Zapasy”; MSR 16 „Rzeczowe aktywa trwałe” oraz MSR 36 „Utrata wartości aktywów”. W: *Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej (MSSF)*. Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 2007.

winien jednak być zastąpiony wyceną w wartości godziwej w chwili, gdy może ona być wiarygodnie ustalona¹².

Przewidziana w MSR 41 wycena wartości godziwej aktywów biologicznych i produktów rolnych jest najistotniejszą kwestią różniącą ujęcie takich aktywów według MSR 41 i polskiego prawa bilansowego.

Zgodnie z MSR 41 zmiana wartości godziwej aktywów biologicznych pomniejszona o szacunkowe koszty związane ze sprzedażą wpływa na zysk lub stratę netto okresu, w którym zmiana ta wystąpiła. Przyczyną zmian w wartości godziwej aktywów i produktów biologicznych są najczęściej zmiany parametrów rynkowych oraz zmiany ich cech fizycznych. W przypadku działalności rolniczej zmiana fizycznych cech zwierząt hodowlanych lub roślin uprawnych bezpośrednio zwiększa lub zmniejsza korzyści ekonomiczne, jakie może uzyskać jednostka. Zmiany wartości godziwej powinny być wykazywane przez cały okres sprawowania przez jednostkę kontroli nad składnikiem aktywów biologicznych, tzn. od momentu początkowego ujęcia, aż do momentu zbioru/pozyskania.

Rozwiązanie to jest przeciwstawne do modelu wyceny opierającego się na koszcie historycznym, w którym przychody (a związku z tym również koszty ich uzyskania) można wykazać dopiero w momencie sprzedaży. Zgodnie z modelem rachunkowości odwołującym się do pojęcia transakcji i kosztu historycznego jednostka posiadająca szkółkę leśną mogła nie wykazywać przychodu do momentu pierwszego wyrębu i sprzedaży, co nastąpi prawdopodobnie po 30 latach od momentu zasadzenia drzew, natomiast zgodnie z modelem rachunkowości, który zakłada ujęcie i wycenę biologicznego wzrostu za pomocą wartości godziwej, zmiany wartości godziwej są wykazywane przez cały okres, od czasu zasadzenia drzew do ich wyrębu¹³. Ustawa o rachunkowości przewiduje więc inny sposób ujmowania zmian wartości danego składnika aktywów, który jest uzależniony od przynależności danej pozycji np. do zapasów, środków trwałych czy inwestycji.

3. Dotacje rządowe do składnika aktywów biologicznych wycenianego w wartości godziwej

MSR 41 wymaga, aby bezwarunkowa dotacja rządowa do aktywów biologicznych wycenianych w wartości godziwej, pomniejszonej o szacunkowe kosz-

¹² Por. MSR 41, § 30.

¹³ Por. Ibid. § 26-29.

ty związane ze sprzedażą, była ujęta jako przychód dopiero wówczas, gdy stanie się należna.

Jeżeli dotacja rządowa ma charakter warunkowy, także w sytuacji, gdy udzielenie dotacji jest uwarunkowane niepodejmowaniem przez jednostkę określonego rodzaju działalności rolniczej, jednostka zalicza ją do przychodów dopiero w momencie spełnienia warunków, od których uzależnia się przyznanie dotacji.

Jeżeli dotacja rządowa dotyczy składnika aktywów biologicznych wycenionego w cenie nabycia lub koszcie wytworzenia, pomniejszonego o dotychczasowe umorzenie i zakumulowane odpisy z tytułu utraty wartości, należy zastosować MSR 20 „Dotacje rządowe oraz ujawnianie informacji na temat pomocy rządowej”¹⁴.

Zasady i warunki przyznawania dotacji rządowych mogą być różne, np. – przyznanie dotacji rządowej może nakładać na jednostkę gospodarczą wymóg prowadzenia działalności rolniczej w określonym miejscu przez okres pięciu lat i zakładać zwrot dotacji w przypadku, gdyby jednostka prowadziła tę działalność przez okres krótszy niż pięć lat. W takim przypadku dotacji nie należy ujmować jako przychodu aż do upływu pięcioletniego okresu. Jeżeli jednak warunki dotyczące dotacji rządowej przewidują możliwość zatrzymania części przyznanych środków w miarę upływu czasu, jednostka ujmuje dotację rządową jako przychód proporcjonalnie do upływu czasu.

Ustawa o rachunkowości nie reguluje kwestii dotacji rządowych dotyczących składnika aktywów biologicznych.

4. Ujmowanie informacji o wycenionych aktywach biologicznych w sprawozdaniach finansowych

MSR 41 przewiduje szeroki zakres koniecznych ujawnień związanych z prowadzoną działalnością rolniczą przez jednostkę oraz jej aktywami biologicznymi. Ustawa o rachunkowości nie zawiera żadnych zapisów dotyczących sposobu ujmowania informacji o aktywach biologicznych, jak również we wzo-
rach sprawozdania finansowego, zawartego w załączniku do ustawy, nie występuje pozycja aktywów biologicznych.

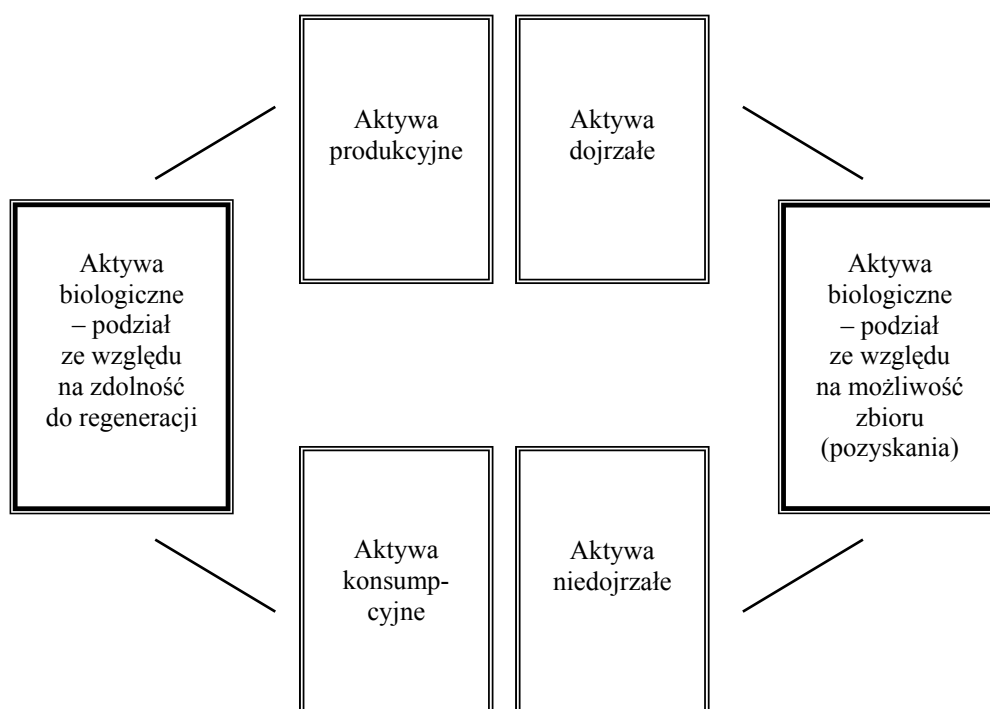
Zgodnie z MSR 41 ujmowanie informacji w sprawozdaniu finansowym jednostki zajmującej się działalnością rolniczą powinno zmierzać do odrębnego

¹⁴ Por. MSR 20 „Dotacje rządowe oraz ujawnianie informacji na temat pomocy rządowej”. W: *Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej (MSSF)*. Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 2007.

wykazywania aktywów biologicznych w majątku gospodarstwa. Jednostka gospodarcza musi ujawnić informację o wszystkich grupach aktywów biologicznych, a ujawnienie to może mieć formę prezentacji opisowej lub liczbowej¹⁵. Standard 41 zaleca, aby jednostka gospodarcza przedstawiła w ujęciu wartościowym zestawienie grup aktywów biologicznych, wprowadzając podział na:

- aktywa biologiczne konsumpcyjne i produkcyjne,
- aktywa biologiczne dojrzałe i niedojrzałe.

Jednostka może np. ujawnić wartość bilansową konsumpcyjnych i produkcyjnych aktywów biologicznych w podziale na grupy. Następnie może dokonać podziału tych wartości bilansowych na aktywa dojrzałe i niedojrzałe. Rozróżnienie to umożliwia uzyskanie informacji, które mogą być przydatne przy ocenie rozłożenia w czasie przyszłych przepływów środków pieniężnych. Jednostka ujawnia zasadę przeprowadzenia takiego rozróżnienia. Podział ten przedstawia rysunek 1.



Rys. 1. Klasyfikacja aktywów biologicznych według MSR 41

Źródło: MSR 41.

¹⁵ Por. Międzynarodowy Standard Rachunkowości nr 41 „Rolnictwo”, op. cit., § 41-45.

Zakres ujawnień w sprawozdaniach finansowych informacji dotyczących aktywów biologicznych według Standardu 41 jest uzależniony od rodzaju stosowanej metody wyceny:

- według wartości godziwej,
- według ceny nabycia lub kosztu wytworzenia¹⁶.

W przypadku wyceny aktywów biologicznych opartej na wartości godziwej jednostka gospodarcza ujawnia łączną kwotę zysku lub straty za bieżący okres, powstałą w momencie początkowego ujęcia aktywów biologicznych i produktów rolniczych, jak również z tytułu zmiany wartości godziwej pomniejszonej o szacunkowe koszty związane ze sprzedażą aktywów biologicznych.

W sytuacji gdy nie można wiarygodnie ustalić wartości godziwej aktywów biologicznych, jednostka wycenia aktywa biologiczne w cenie nabycia lub koszcie wytworzenia, pomniejszonych o dotychczasowe umorzenie oraz zakumulowane odpisy z tytułu utraty wartości. Zakres ujawnień dodatkowych informacji dotyczących aktywów biologicznych w związku z brakiem możliwości wiarygodnego ustalenia wartości godziwej przedstawia tabela 1.

Tabela 1

Zakres ujawnień dodatkowych informacji odnośnie do aktywów biologicznych w przypadku wystąpienia niemożności ich wyceny według wartości godziwej

Jednostka ujawnia		
1	2	3
w ciągu bieżącego okresu:	na koniec okresu:	przy przejściu na wycenę według wartości godziwej, w sytuacji gdy wcześniej aktywa biologiczne wyceniano według ceny nabycia lub kosztu wytworzenia:
– zysk lub stratę ujętą w momencie sprzedaży składnika aktywów biologicznych oraz – przedstawia w odrębnej pozycji uzgodnienie zawierające kwoty odnoszące się do tego rodzaju aktywów biologicznych, a zawierające następujące kwoty uwzględnione w zysku lub stracie netto dotyczącej tych aktywów biologicznych:	– opis aktywów biologicznych, – wyjaśnienie przyczyn braku możliwości wiarygodnego ustalenia wartości godziwej, – w miarę możliwości przedział szacunkowych wartości, w którym najprawdopodobniej znalazłaby się wartość godziwa tych aktywów,	– opis aktywów biologicznych, – wyjaśnienie przyczyn, dla których wiarygodne ustalenie wartości godziwej stało się możliwe oraz – konsekwencje zmiany metody wyceny z ceny nabycia lub kosztu wytworzenia na wartość godziwą

¹⁶ Por. Ibid., § 40-56; P. Łagodzki, E. Jaworska: *Zasady wyceny oraz ujmowania w sprawozdaniach finansowych aktywów biologicznych i produktów rolniczych*. W: *Rachunkowość w teorii i praktyce*. Red. W. Gabrusewicz. Tom III. Akademia Ekonomiczna, Poznań 2007.

cd. tabeli 1

1	2	3
a) odpisy aktualizujące z tytułu utraty wartości, b) odwrócenie odpisów aktualizujących z tytułu utraty wartości oraz c) amortyzację	– zastosowaną metodę amortyzacji, – okres użyteczności lub zastosowane stawki amortyzacyjne, – wartość bilansową brutto oraz dotychczasowe umorzenie (łącznie z zakumulowanymi odpisami z tytułu utraty wartości) na początek i na koniec okresu obrotowego	

Źródło: MSR 41 „Rolnictwo”.

Podsumowanie

Ustawa o rachunkowości nie zawiera osobnych regulacji odnoszących się do działalności rolniczej, której podstawowym elementem są aktywa biologiczne. Zasady ujmowania, wyceny i zakres ujawnień w sprawozdaniu finansowym aktywów biologicznych reguluje Międzynarodowy Standard Rachunkowości 41 „Rolnictwo”. Jego słabą stroną jest jednak to, iż ogranicza się wyłącznie do aktywów biologicznych i produktów pozyskanych z aktywów biologicznych, natomiast nie obejmuje procesu przetwarzania produktów rolnych. Sposób ujęcia i wyceny aktywów biologicznych zależy od tego, czy jednostka jest zobowiązana sporządzać sprawozdanie zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Rachunkowości oraz od rodzaju posiadanych aktywów biologicznych. Najistotniejszą kwestią różniącą MSR 41 i Ustawę o rachunkowości jest sposób wyceny aktywów biologicznych – MSR 41 akcentuje wartość godziwą, a Ustawa o rachunkowości uzależnia sposób wyceny od rodzaju składnika aktywów, lecz zasadniczo akcentuje koszt historyczny. Ponadto Standard 41 wymaga szczegółowych ujawnień informacji dotyczących aktywów biologicznych w sprawozdaniu finansowym, co wynika ze specyfiki działalności rolniczej. Wiele kwestii niezwykle istotnych dla jednostek prowadzących działalność rolniczą MSR 41 (a tym samym również Ustawa o rachunkowości) nie porusza, np. jak ma jednostka postąpić, jeżeli oprócz działalności rolnej – prowadzi we własnym zakresie przetwórstwo: sporządzać dwa rachunki zysków i strat, czy jeden łączny? Wszystkie te kwestie wymagają doprecyzowania, a zatem proces harmonizacji rachunkowości w zakresie aktywów biologicznych nie został jeszcze zakończony.

DILEMMAS OF COMPRISING BIOLOGICAL ASSETS IN THE LIGHT OF BALANCE REGULATIONS AND INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS

Summary

The base for agricultural activity is composed of biological assets whose role is decisive for the opportunities of growth and development. In the business practice, the way of valuation of the possessed biological assets depends upon their type and also upon the fact whether a business unit is obliged to make reports in compliance with the International Accounting Standards. According to the IAS No. 41, „Agriculture”, the notion of fair value, based on market price, is the dominating factor in valuation of biological assets. The Act on Accounting does not highlights the issues characteristic for biological assets and that is why, it is necessary to settle the questions divergent in this respect in relation to the International Accounting Standards No. 41.

Izabela Emerling

POMIAR I ZASADY UZNAWANIA WYNIKU FINANSOWEGO W ŚWIETLE REGULACJI MIĘDZYNARODOWYCH

Wprowadzenie

W ostatnich dwudziestu latach – cechujących się dynamicznym rozwojem rynków kapitałowo-pieniężnych i gospodarek wielu krajów – zwiększa się zapotrzebowanie na pełną, aktualną, porównywalną i wiarygodną informację o sytuacji majątkowej i finansowej oraz o wynikach finansowych jednostek gospodarczych. Podstawowym źródłem informacji ekonomiczno-finansowej są dane pochodzące z systemu rachunkowości, w tym z formalnej, prawnie regulowanej sprawozdawczości finansowej.

W ciągu ostatnich dwudziestu lat podjęto wiele starań w celu zwiększenia porównywalności sprawozdań finansowych i stanowiących ich podstawę zasad oraz norm rachunkowości w skali międzynarodowej. Podstawowe wzorce i normy w zakresie rachunkowości są zawarte w dyrektywach Unii Europejskiej, Międzynarodowych Standardach Rachunkowości oraz amerykańskich Ogólnie Akceptowanych Zasadach Rachunkowości (US GAAP).

1. Globalizacja i harmonizacja polskiej rachunkowości

Za nowoczesny kodeks polskiej rachunkowości uznano Ustawę o rachunkowości z 1994 r., znowelizowaną w 2000 r. Wprowadzone zmiany w Ustawie o rachunkowości miały doprowadzić do harmonizacji sprawozdawczości finansowej. Przełom XX i XXI w. został zdominowany przez globalizację stanowiącą złożoną sieć wzajemnych powiązań między firmami w ramach gospodarki światowej. W warunkach globalizacji podstawowego znaczenia nabiera zatem po-

równywalność¹ sprawozdań finansowych w skali międzynarodowej. W związku z tak rozumianym procesem globalizacji pojawił się w literaturze przedmiotu termin *rachunkowość międzynarodowa*.

Rachunkowość międzynarodowa oznacza poszerzenie ogólnego celu we-wnątrzkrajowo zorientowanej rachunkowości, w najszerszym znaczeniu tego słowa o:

- międzynarodową analizę porównawczą,
- unikalne problemy rachunkowości i sprawozdawczości finansowej występujące w wielonarodowych transakcjach gospodarczych oraz formach biznesowych firm wielonarodowych,
- potrzeby informacyjne międzynarodowych rynków finansowych,
- harmonizację różnorodności standardów stosowanych w rachunkowości, a zwłaszcza w sprawozdawczości finansowej na świecie, drogą politycznych, organizacyjnych i profesjonalnych działań, skierowanych na ustalenie tych standardów².

Na szczególną uwagę w tej definicji zasługuje uwzględnienie potrzeb informacyjnych międzynarodowych rynków finansowych.

Potrzeba międzynarodowego uregulowania zasad rachunkowości, sprawozdawczości finansowej i rewizji finansowej³ wynika z rozwoju ponadnarodowych powiązań gospodarczych i kapitałowych między przedsiębiorstwami. Jednolite zasady rachunkowości pozwalają na uzyskiwanie porównywalnych i wiarygodnych informacji o działalności podmiotów gospodarczych. Problem międzynarodowej harmonizacji prawa rachunkowości wynika z istoty rachunkowości⁴, która z jednej strony odgrywa główną rolę w systemie informacji ekonomicznej każdej jednostki gospodarczej, a z drugiej strony stanowi specyficzny język porozumiewania się właściciel kapitału, gdyż opisuje ona historię i stan aktualny przedsiębiorstwa (rachunkowość finansowa), a ponadto dostarcza niezbędnych informacji wykorzystywanych do podejmowania decyzji bieżących i przyszłościowych (rachunkowość zarządcza).

„Harmonizacja jest terminem używanym w rachunkowości międzynarodowej do określenia procesu redukowania różnic w sprawozdawczości finansowej między krajami”⁵. Harmonizacja zasad rachunkowości jest skierowana na zmniejszenie ilości stosowanych praktyk rachunkowości poprzez określenie takiego ich

¹ M.M. Gotlieb: *Międzynarodowe Standardy Rachunkowości*. FRR w Polsce, Warszawa 1994, s. 70.

² F.D.S. Choi, G.G. Mueller: *International Accounting*. Prentice Hall, New Jersey 1992, s. 12.

³ *Rachunkowość międzynarodowa*. Red. L. Bednarski, J. Gierusz. PWE, Warszawa, s. 73.

⁴ Z. Messner: *Rachunkowość polska na przełomie wieków*. „Zeszyty Naukowe Katedry Rachunkowości i Finansów GWSH” 2001, nr 12, s. 9-17.

⁵ P. Walton, A. Haller, B. Raffoumier: *International Accounting*. International Thomson Business-Press, Londyn 1998, s. 8.

zestawu, w ramach którego przedsiębiorstwa mogą dokonywać wyboru ewentualnych rozwiązań co do określonych zasad rachunkowości. Efektem takiego podejścia jest stan harmonii, w którym zakres możliwych różnic między przedsiębiorstwami jest łatwy do zidentyfikowania.

Standaryzacja ma natomiast miejsce wówczas, kiedy wszystkie zainteresowane strony stosują identyczne lub bardzo zbliżone praktyki rachunkowości. Jej rezultatem jest ujednolicenie (znormalizowanie) zasad rachunkowości przez jednostki gospodarcze. Ujednolicenie (zunifikowanie) zasad rachunkowości w określonym przedziale czasu wymaga jednak istnienia organu regulującego lub wprowadzającego określone zasady jako obowiązujące w danym kraju lub grupie przedsiębiorstw⁶.

Zadanie rachunkowości polega na dostarczeniu informacji umożliwiających ograniczenie ryzyka gospodarczego i inwestycyjnego w coraz bardziej konkurencyjnym środowisku gospodarczym. Wynika z tego, że znaczenie informacji tworzonych w rachunkowości rośnie w stopniu trudnym do przecenienia – od rachunkowości zależy porozumiewanie się stron zaangażowanych bezpośrednio i pośrednio w działalność gospodarczą i inwestycyjną w różnych miejscach kuli ziemskiej⁷. Ugruntowuje się bowiem coraz częściej przekonanie, że w miarę wzrostu zapotrzebowania na porównywalne sprawozdania finansowe spółek, zwłaszcza notowanych na giełdach, rośnie znaczenie harmonizacji rachunkowości i rola organizacji stanowiących regulacje, które tę porównywalność, a więc harmonizację umożliwiają. Trzeba mieć jednak świadomość, iż działania zmierzające do osiągnięcia harmonizacji rachunkowości, a zwłaszcza sprawozdawczości finansowej są procesem skomplikowanym i długotrwałym oraz że istnieje na świecie wiele organizacji o zasięgu międzynarodowym, które ten proces wspierają.

Organizacje zajmujące się problematyką harmonizacji to:

- Międzynarodowa Federacja Księgowych (International Federation of Accountants – IFAC),
- Komitet Międzynarodowych Praktyk Rewizji Finansowej (International Auditing Practices Committee), działający w ramach IFAC,
- Rada Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (International Accounting Standards Board – IASB).

Spośród ww. organizacji największą rolę odgrywa Rada Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (IASB).

⁶ Ibid.

⁷ S. Surdykowska: *Międzynarodowe aspekty rozwoju rachunkowości w warunkach globalizacji gospodarki światowej*. „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 1997, nr 43, s. 175.

Od 2001 r. zaczęły przenikać MSR-y do polskiego systemu rachunkowości. Przez MSR rozumie się Międzynarodowe Standardy Rachunkowości i Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej oraz związane z nimi interpretacje Komisji Europejskiej. Formalna akcesja Polski do Wspólnoty Europejskiej spowodowała stosowanie MSR-ów na gruncie polskim. W 2002 r. Parlament Europejski przyjął Rozporządzenie (WE) nr 1606/2002 w sprawie stosowania międzynarodowych standardów rachunkowości. Rok 2005 był więc przełomowy dla jednostek gospodarczych oraz spółek notowanych na Warszawskiej Giełdzie Papierów Wartościowych, a także dla spółek publicznych, które były zobligowane do stosowania rozwiązań międzynarodowych.

2. Źródła międzynarodowego i polskiego prawa w zakresie rachunkowości

Dyrektywy Unii Europejskiej są adresowane bezpośrednio do krajów Unii Europejskiej. US GAAP są natomiast szeroko stosowane przez spółki notujące swoje akcje na giełdach, a przede wszystkim na giełdzie nowojorskiej. Źródła międzynarodowego prawa o rachunkowości prezentuje tabela 1.

Regulacje zawarte w dyrektywach mają na celu zlikwidowanie najbardziej widocznych różnic w obszarze rachunkowości i sprawozdawczości krajów członkowskich UE. Przepisy dotyczące sprawozdań finansowych pojedynczych przedsiębiorstw określają ramy prawne rachunkowości poprzez nakreślenie ogólnych zasad uznawania, wyceny pozycji sprawozdań finansowych. Swoboda wyboru rozwiązań szczegółowych jest ograniczona wymogiem prezentacji sytuacji majątkowej i finansowej podmiotu w sposób rzetelny i prawdziwy, chociaż zasada ta może być nieco odmiennie interpretowana w poszczególnych krajach.

Unormowania dotyczące polskiej polityki rachunkowości są zawarte w Dyrektywie 2003/50/EC z dnia 18 czerwca 2003 r. zmieniającej dyrektywę IV i VII w sprawie rocznych jednostkowych sprawozdań finansowych i skonsolidowanych sprawozdań finansowych niektórych rodzajów spółek. Zmiany te wynikały z przyjęcia przez Unię Europejską Rozporządzenia nr 1606/2002 Parlamentu Europejskiego i Rady UE z dnia 19 lipca 2002 r. w sprawie stosowania MSR. W Rozporządzeniu nr 1606/2002 wszystkie spółki będące emitentami papierów wartościowych dopuszczonych na giełdzie do publicznego obrotu na rynkach regulowanych krajów UE zostały zobowiązane do sporządzania skonsolidowanych sprawozdań finansowych zgodnie z MSR za okresy sprawozdawcze rozpoczynające się od i po 1 stycznia 2005 r. Następnym uaktualnieniem tego Rozporządzenia było Rozporządzenie Komisji (WE) nr 1274/2008 z dnia 17 grudnia 2008 r.

Tabela 1

Źródła międzynarodowego prawa o rachunkowości

Regulacje międzynarodowego prawa o rachunkowości		
1	2	3
Dyrektywy UE (Rada UE)	Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej – MSSF (Międzynarodowa Rada Standardów Rachunkowości – IASB)	Amerykańskie Ogólnie Akceptowane Zasady Rachunkowości – US GAAP (Rada Finansowych Standardów Rachunkowości w USA – FASB)
Dyrektywa 2006/46/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 14 czerwca 2006 r. zmieniająca dyrektywę Rady 78/660/EWG w sprawie rocznych sprawozdań finansowych niektórych rodzajów spółek, 83/349/EWG w sprawie skonsolidowanych sprawozdań finansowych, 86/635/EWG w sprawie rocznych i skonsolidowanych sprawozdań finansowych banków i innych instytucji finansowych oraz 91/674/EWG w sprawie rocznych i skonsolidowanych sprawozdań finansowych zakładów ubezpieczeń	MSSF 1 „Zastosowanie Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej jako podstawy rachunkowości po raz pierwszy” MSSF 2 „Płatności dokonywane w oparciu o akcje” MSSF 3 „Połączenie jednostek gospodarczych” MSSF 4 „Umowy ubezpieczeniowe” MSSF 5 „Aktywa trwale przeznaczone do zbycia i zaniechanie działalności” MSSF 6 „Poszukiwanie i szacowanie złóż surowców mineralnych” MSSF 7 „Ujawnianie instrumentów finansowych” MSSF 8 „Segmenty operacyjne” MSR 1 „Prezentacja sprawozdania finansowego” MSR 2 „Zapasy” MSR 7 „Rachunek przepływów środków pieniężnych” MSR 8 „Zasady rachunkowości, zmiany wartości szacunkowych i błędy podstawowe” MSR 10 „Zdarzenia następujące po dniu bilansowym” MSR 11 „Umowy o budowę” MSR 12 „Podatek dochodowy” MSR 14 „Sprawozdawczość dotycząca segmentów działalności”	SFAC 1 Cele sprawozdawczości finansowej jednostek biznesowych SFAC 2 Jakościowe charakterystyki informacji tworzonych w rachunkowości SFAC 5 Uznawanie i pomiar w procesie przygotowywania sprawozdań finansowych przedsiębiorstw SFAC 6 Elementy sprawozdań finansowych

cd. tabeli 1

1	2	3
	MSR 16 „Rzeczowe aktywa trwałe” MSR 17 „Leasing” MSR 18 „Przychody” MSR 19 „Świadczenia pracownicze” MSR 20 „Dotacje państwowe oraz ujawnianie informacji o pomocy państwa” MSR 21 „Skutki zmian kursów wymiany walut obcych” MSR 23 „Koszty finansowania zewnętrznego” MSR 24 „Ujawnianie informacji o podmiotach powiązanych” MSR 26 „Rachunkowość i sprawozdawczość programów świadczeń emerytalnych” MSR 27 „Skonsolidowane i jednostkowe sprawozdania finansowe” MSR 28 „Inwestycje w jednostki stowarzyszone” MSR 29 „Sprawozdawczość finansowa w warunkach hiperinflacji” MSR 31 „Sprawozdawczość finansowa dotycząca udziałów we wspólnych przedsięwzięciach” MSR 32 „Instrumenty finansowe – prezentacja” MSR 33 „Zysk przypadający na jedną akcję” MSR 34 „Śródroczna sprawozdawczość finansowa” MSR 36 „Utrata wartości aktywów” MSR 37 „Rezerwy, zobowiązania warunkowe i aktywa warunkowe” MSR 38 „Wartości niematerialne” MSR 39 „Instrumenty finansowe – ujęcie i wycena” MSR 40 „Nieruchomości inwestycyjne” MSR 41 „Rolnictwo” KIMSF 12 „Umowy o świadczenie usług publicznych”	

Kraje członkowskie Unii Europejskiej również posiłkują się przy opracowywaniu krajowych standardów rachunkowości regulacjami zawartymi w Międzynarodowych Standardach Rachunkowości (MSR) i Międzynarodowych Standardach Sprawozdawczości Finansowej (MSSF). Opracowane przez Międzynarodową Radę Standardów Rachunkowości (IASB) Ramy Konceptualne dotyczące przygotowania i prezentacji sprawozdań finansowych nie stanowią w zasadzie standardu, jednak zawierają istotne zagadnienia dotyczące:

- celu sporządzania sprawozdania finansowego,
- cech jakościowych sprawozdań finansowych warunkujących ich przydatność dla podejmowania decyzji ekonomicznych,
- definiowania, uznawania i wyceny elementów składowych sprawozdań finansowych.

Wyznaczają one tym samym ogólne ramy polityki rachunkowości. Szczegółowe regulacje zostały zawarte w poszczególnych Międzynarodowych Standardach Rachunkowości. Należy zaznaczyć, że MSR-y nie są ogólnie obowiązującymi przepisami prawa. W chwili obecnej rośnie jednak liczba instytucji wymagających sporządzania sprawozdań finansowych zgodnie z MSR-ami, co ma zapewnić ich określoną jakość. W wielu sytuacjach MSR-y stanowią wzorzec do opracowania krajowych standardów rachunkowości, tak jak miało to miejsce w przypadku polskiej znowelizowanej Ustawy o rachunkowości. Dodatkowo rangę MSR-ów podnosi fakt, że od 1 stycznia 2005 r. w krajach członkowskich Unii Europejskiej poszerzył się zakres podmiotów gospodarczych zobligowanych do sporządzania sprawozdań finansowych według wymogów międzynarodowego prawa rachunkowości.

Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej są szczególnie ważne dla ponadnarodowych korporacji. Ich celem jest zwiększenie porównywalności sprawozdań finansowych w skali międzynarodowej. Dotyczą one sprawozdań finansowych: bilansu, rachunku zysków i strat, zestawienia zmian. Ogólne wytyczne określające ramy polityki rachunkowości są zawarte w *Założeniach koncepcyjnych sporządzania i prezentacji sprawozdań finansowych* oraz w MSSF 1 „Prezentacja sprawozdań finansowych”. Są one wstępem do Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej i są nazywane również Ramami Konceptualnymi MSR. Zawierają ogólne zasady (fundamenty) sporządzania i prezentacji sprawozdań finansowych ogólnego przeznaczenia dla potrzeb użytkowników zewnętrznych i stanowią ogólną teoretyczną strukturę rachunkowości finansowej, która dostarcza wytycznych do formułowania praktyk rachunkowości, w tym w szczególności sprawozdawczości finansowej. Założenia koncepcyjne określają cele sprawozdań finansowych, fundamentalne założenia rachunkowości, atrybuty jakościowe informacji zawartych w sprawozdaniu

finansowym, podstawowe jego składniki, fundamentalne koncepcje wyceny oraz koncepcje kapitału i zachowania kapitału.

Najważniejszym rozwinięciem Ram Konceptualnych jest MSR 1 „Prezentacja sprawozdań finansowych”. Rozszerza on kwestie sprecyzowane ogólnie w Założeniach koncepcyjnych i przekłada je na bardziej praktyczne postulaty sporządzania i prezentacji sprawozdań finansowych, a także określa minimalną strukturę, treść i zasady wyceny sprawozdania finansowego. Pozostałe MSR-y precyzują przede wszystkim szczegółowe zasady uznawania i pomiaru poszczególnych pozycji składników i części tego sprawozdania.

3. Wpływ międzynarodowych rozwiązań na zasady uznawania i pomiaru wyniku finansowego

Wynik finansowy stanowi miarę obecnej i przyszłej siły dochodowej jednostki. Określa on zwrotność poniesionych w procesie gospodarczym nakładów oraz potencjalne korzyści właścicieli z kapitału wniesionego do przedsiębiorstwa. Kreowanie wysokości wyniku finansowego jest możliwe poprzez zastosowanie określonych zasad wyceny lub podjęcie realnych działań (zazwyczaj przed końcem okresu sprawozdawczego) czy też decyzji formalnych. Przyjmując ogólnie, wynik finansowy jest rezultatem algebraicznych porównań zrealizowanych przez podmiot przychodów z kosztami ich uzyskania oraz ze zmniejszeniami przychodów o innym charakterze⁸.

Przez przychody i zyski rozumie się uprawdopodobnione powstanie w okresie sprawozdawczym korzyści ekonomicznych, o wiarygodnie określonej wartości, w formie zwiększenia wartości aktywów lub zmniejszenia wartości zobowiązań, które doprowadzą do wzrostu kapitału własnego lub zmniejszenia jego niedoboru w inny sposób niż wniesienie środków przez udziałowców lub właścicieli.

Przez koszty i straty rozumie się uprawdopodobnione zmniejszenie w okresie sprawozdawczym korzyści ekonomicznych o wiarygodnie określonej wartości, w formie zmniejszenia wartości aktywów albo zwiększenia wartości zobowiązań i rezerw, które doprowadzą do zmniejszenia kapitału własnego lub zwiększenia jego niedoboru w inny sposób niż wycofanie środków przez udziałowców lub właścicieli.

⁸ M. Gmytrasiewicz, A. Karmańska: *Rachunkowość finansowa*. Difin, Warszawa 2002, s. 68.

3.1. Rachunek zysków i strat według MSR/MSSF

Wprowadzenie międzynarodowych rozwiązań nie pozostało bez wpływu na zasady uznawania i pomiaru wyniku finansowego, a więc sporządzanie rachunku zysków i strat. Jednostki sporządzające sprawozdanie finansowe według MSSF mają obowiązek stosowania zaktualizowanych przepisów od 1 stycznia 2009 r. Z nowymi przepisami muszą się też zapoznać jednostki, które ich bezpośrednio nie stosują. Coraz częściej bowiem występuje konieczność korzystania z nich w zakresie, którego nie uwzględnia Ustawa o rachunkowości czy standardy krajowe lub który nie jest w nich wystarczająco szczegółowy.

Przyjęta aktualizacja MSR 1 wprowadza nowe nazewnictwo w sprawozdaniach finansowych. Najwięcej zmian nastąpiło w rachunku zysków i strat, który od 1 stycznia 2009 r. nazywa się sprawozdaniem z całkowitych dochodów⁹. Całkowite dochody obejmują zysk lub stratę oraz inne dochody całkowite. Składniki innych całkowitych dochodów to:

- 1) zmiany w nadwyżce z przeszacowania (MSR 16 „Rzeczowe aktywa trwałe” oraz MSR 38 „Wartości niematerialne”),
- 2) zyski i straty aktuarialne z tytułu programu określonych świadczeń ujęte zgodnie z § 93A MSR 19 „Świadczenia pracownicze”,
- 3) zyski i straty wynikające z przeliczenia pozycji sprawozdania finansowego jednostki działającej za granicą (zob. MSR 21 „Skutki zmian kursów wymiany walut obcych”),
- 4) zyski i straty z tytułu przeszacowania składników aktywów finansowych dostępnych do sprzedaży (zob. MSR 39 „Instrumenty finansowe: ujmowanie i wycena”),
- 5) efektywna część zysków i strat związanych z instrumentem zabezpieczającym w ramach zabezpieczania przepływów pieniężnych (zob. MSR 39).

Składniki innych całkowitych dochodów to przychody lub koszty rozliczane bezpośrednio kapitałem własnym. Zmiany w zakresie rachunku zysków i strat polegają na tym, że w sprawozdaniu z całkowitych dochodów jednostka musi wykazać wszelkie zmiany zachodzące w kapitale własnym z tytułu transakcji gospodarczej, poza transakcjami z udziałowcami. W świetle dotychczasowych rozwiązań w rachunku zysków i strat były wykazane jedynie skutki transakcji, które były rozliczane bezpośrednio z wynikiem finansowym. Obecne rozwiązanie bardziej odpowiada zapotrzebowaniom prospektywnym, ponieważ w części

⁹ Rozporządzenie Komisji (WE) nr 1274/2008 z 17 grudnia 2008 r. zmieniające rozporządzenie (WE) nr 1126/2008 przyjmujące określone Międzynarodowe Standardy Rachunkowości zgodnie z rozporządzeniem nr 1606/2002 Parlamentu Europejskiego i Rady w odniesieniu do Międzynarodowego Standardu Rachunkowości (MSR) nr 1.

innych całkowitych dochodów są wykazane zyski i straty rozliczane z kapitałem z aktualizacji wyceny. Jednostki mogą dokonać wyboru, w którym sprawozdaniu będą wykazane koszty i przychody:

- pojedynczym sprawozdaniu z całkowitych dochodów lub
- dwóch sprawozdaniach:
 - sprawozdaniu, które rozpoczyna się od zysku lub straty i przedstawia składniki innych całkowitych dochodów (sprawozdanie z całkowitych dochodów),
 - sprawozdaniu przedstawiającym składniki zysków i strat (jednostkowy rachunek zysków i strat).

Gdy jednostka wykazuje przychody i koszty w dwóch sprawozdaniach, musi sporządzić jednostkowy rachunek zysków i strat. Jest to pierwsza część sprawozdania z całkowitych dochodów. Drugie sprawozdanie zaczyna się od ustalonego w jednostkowym rachunku zysków i strat wyniku finansowego – zysku lub straty i zawiera inne całkowite dochody. Nie zmienia to dotychczasowej struktury rachunku zysków i strat, która może być uporządkowana na dwa sposoby: w wersji porównawczej lub kalkulacyjnej. Zgodnie z zasadą kompletności jednostka musi wykazać w sprawozdaniu z całkowitych dochodów wszystkie osiągnięte przychody i poniesione koszty, jeżeli spełniają one definicję. Istnieją jednak wyjątki od tej zasady: w rachunku zysków i strat nie należy wykazywać korekty błędów oraz efektu zmian polityki rachunkowości. Należy zwrócić uwagę, że w rachunku zysków i strat mogą występować pozycje, które zostały ujęte w innych całkowitych dochodach. W celu uniknięcia podwójnego przyjęcia tych pozycji w innych całkowitych dochodach należy dokonać odpowiednich korekt jako korekt z tytułu przeklasyfikowania. Dotyczy to np. aktywów finansowych dostępnych do sprzedaży. Zgodnie z § 55b MSR 39 zyski lub straty wynikające ze składnika aktywów finansowych zaliczonego do dostępnych do sprzedaży należy ująć bezpośrednio w kapitale własnym poprzez zestawienie zmian w kapitale własnym do momentu wyłączenia składnika aktywów finansowych z bilansu. W momencie wyłączenia tego składnika skumulowane zyski i straty poprzednio ujęte w kapitale własnym należy ująć w rachunku zysków i strat.

Przykład

Spółka wykazuje w księgach aktywa finansowe dostępne do sprzedaży. Cena nabycia tych aktywów wynosi 1500 zł. Wartość godziwa aktywów na pierwszy dzień bilansowy to 1600 zł, na drugi dzień bilansowy 1200 zł, a na trzeci dzień bilansowy 1800 zł. Spółka sprzedała te aktywa za 1900 zł. Na kolejne dni bilansowe jednostka wykazuje wzrost i spadek wartości aktywów finansowych

dostępnych do sprzedaży w kapitale z aktualizacji wyceny. Ostatecznie – zgodnie z przepisami MSR 39 – skumulowany zysk musi przenieść na przychody: wzrost 100 zł, spadek 300 zł, wzrost 300 zł. Saldo 100 zł należy przenieść jako przychód do rachunku zysków i strat i o tę kwotę należy korygować inne całkowite dochody.

W związku ze zmianami w rachunku zysków i strat nastąpiła też odpowiednia zmiana w zestawieniu zmian w kapitale własnym. Nowa nazwa tego rachunku to sprawozdanie zmian w kapitale własnym. Dotychczas rola rachunku zysków i strat polegała na ustaleniu wyniku finansowego (zysku lub straty). W sprawozdaniu z całkowitego dochodu należy ujawnić zmiany w kapitale własnym jednostki między początkiem i końcem okresu sprawozdawczego, które odzwierciedlają przyrost lub spadek jej aktywów netto w ciągu okresu. Zmiany te są przede wszystkim skutkiem zysków i strat wygenerowanych z działalności gospodarczej jednostki. W sprawozdaniu ze zmian w kapitale własnym należy wykazać:

- 1) całkowite dochody ogółem za okres pokazujące oddzielnie łączne kwoty przypadające właścicielom jednostki dominującej oraz udziałom mniejszości,
- 2) wpływ retrospektywnego zastosowania zmian zasad (polityki) rachunkowości lub retrospektywnych przekształceń dokonanych zgodnie z MSR 8 dla każdego składnika kapitału własnego,
- 3) kwoty transakcji z właścicielami występującymi w charakterze udziałowców, prezentując odrębnie wkłady dokonane przez właścicieli oraz wypłaty na rzecz właścicieli,
- 4) wartość bilansową każdego składnika kapitału własnego na początek i na koniec okresu wraz z oddzielnym ujawnieniem każdej zmiany stanu.

Międzynarodowy Standard Rachunkowości nie narzuca konkretnego układu sprawozdania. Podobnie jak w przypadku bilansu, precyzuje jedynie, jakie pozycje rachunku wyników powinny się znaleźć w sprawozdaniu. Należą do nich:

- 1) przychody,
- 2) koszty finansowe,
- 3) obciążenia z tytułu podatków,
- 4) suma kwot z tytułu:
 - a) zysku lub straty po opodatkowaniu, dotyczących działalności zaniechanej, oraz
 - b) zysku lub straty po opodatkowaniu, powstałych przy wycenie do wartości godziwej pomniejszonej o koszty sprzedaży aktywów lub grupy aktywów związanych z działalnością zaniechaną,
- 5) zysk lub strata.

Lista koniecznych pozycji nie jest zbyt obszerna. Należy jednak pamiętać, że jest to wymagane minimum informacyjne, co nie wyklucza bardziej szczegółowego ujawniania poszczególnych pozycji rachunku zysków i strat zarówno w samym sprawozdaniu, jak i w formie dodatkowych zestawień i wyjaśnień. Brak szczegółowego narzucenia formy sprawozdania zezwala natomiast na pewną elastyczność w prezentacji skutków działań danej jednostki, które bardzo często są różne i niepowtarzalne § 78-95 MSR 1 „Prezentacja sprawozdań finansowych”.

Zgodnie z MSR 1 w rachunku zysków i strat dopuszcza się dwojaką metodę prezentacji kosztów działalności operacyjnej: w układzie porównawczym (rodzajowym) i w układzie funkcjonalnym (kalkulacyjnym). Zgodnie z metodą porównawczą koszty są ujmowane w układzie rodzajowym, np. amortyzacja, zużycie materiałów, wynagrodzenia, usługi obce. Metoda ta jest bardziej powszechna w mniejszych jednostkach. W rachunku zysków i strat sporządzonym według kalkulacyjnej metody prezentacji kosztów są one klasyfikowane zgodnie z ich funkcją. Traktowane są tutaj jako koszty sprzedanych produktów, towarów i materiałów, a także jako koszty dystrybucji i działalności administracyjnej. Jeżeli dana jednostka wybierze kalkulacyjną metodę prezentacji kosztów, to zgodnie z zaleceniem MSR 1 powinna ujawniać informację na temat kosztów w układzie rodzajowym, np. amortyzację, wynagrodzenia i świadczenia na rzecz pracowników. Regulacja ta jest przyjęta również w Ustawie o rachunkowości.

3.2. Rachunek zysków i strat według IV Dyrektywy UE

MSR/MSSF nie narzucają podmiotom gospodarczym konkretnego wzoru sprawozdania rachunku zysków i strat, sugerują jedynie pewne wytyczne dotyczące niezbędnych pozycji oraz metod ujęcia kosztów. Pełne wzorce rachunku zysków i strat precyzuje natomiast IV Dyrektywa Unii Europejskiej, którą powinny stosować przynajmniej kraje należące do UE. Dyrektywa zawiera cztery wzorce sprawozdania: wersję porównawczą i kalkulacyjną, a każdą z tych wersji w formie dwustronnej i jednostronnej. Ponieważ bardziej powszechna jest forma jednostronna, poniżej zostały zamieszczone przykłady jednostronnej wersji porównawczej i kalkulacyjnej.

Rachunek zysków i strat w wersji porównawczej i formie jednostronnej

1. Przychody netto ze sprzedaży
2. Zmiana stanu zapasów produktów gotowych i produkcji w toku
3. Inne aktywowane świadczenia wykonane na własne potrzeby

4. Pozostałe przychody operacyjne
5. Nakłady materialne
 - a) surowce i materiały
 - b) pozostałe nakłady obce
6. Nakłady osobowe
 - a) wynagrodzenia
 - b) świadczenia socjalne, w tym dotyczące zabezpieczenia na starość
7. Korekty
 - a) korekty wartości kosztów utworzenia i rozszerzenia przedsiębiorstwa, środków trwałych oraz wartości niematerialnych
 - b) korekty wartości składników majątku obrotowego, przekraczające korekty wartości typowe dla danej jednostki
8. Pozostałe koszty operacyjne
9. Przychody z tytułu udziałów, w tym w jednostkach powiązanych
10. Przychody z pozostałych papierów wartościowych i należności zaliczanych do majątku trwałego, w tym od jednostek powiązanych
11. Odsetki należne i podobne przychody, w tym od jednostek powiązanych
12. Korekty wartości majątku finansowego oraz papierów wartościowych zaliczanych do majątku obrotowego
13. Odsetki do zapłacenia i podobne koszty, w tym na rzecz jednostek powiązanych
14. Obciążenia podatkowe wyniku finansowego działalności gospodarczej
15. Wynik finansowy działalności gospodarczej po opodatkowaniu
16. Przychody nadzwyczajne
17. Nakłady nadzwyczajne
18. Wynik nadzwyczajny
19. Obciążenia podatkowe wyniku nadzwyczajnego
20. Pozostałe obciążenia podatkowe niewskazane w powyższych pozycjach
21. Wynik za rok obrotowy

Rachunek zysków i strat w wersji kalkulacyjnej i formie jednostronnej

1. Przychody netto ze sprzedaży
2. Koszt wytworzenia świadczeń (łącznie z korektami wartości) służących uzyskaniu przychodu ze sprzedaży
3. Wynik brutto ze sprzedaży
4. Koszty sprzedaży (łącznie z korektami wartości)
5. Koszty ogólnego zarządu (łącznie z korektami wartości)
6. Pozostałe przychody operacyjne
7. Przychody z tytułu udziałów, w tym w jednostkach powiązanych

8. Przychody z pozostałych papierów wartościowych i należności zaliczanych do majątku trwałego, w tym od jednostek powiązanych
9. Odsetki należne i podobne przychody, w tym od jednostek powiązanych
10. Korekty wartości majątku finansowego oraz papierów wartościowych zaliczanych do majątku obrotowego
11. Odsetki do zapłacenia i podobne koszty, w tym na rzecz jednostek powiązanych
12. Obciążenia podatkowe wyniku finansowego działalności gospodarczej
13. Wynik finansowy działalności gospodarczej po opodatkowaniu
14. Przychody nadzwyczajne
15. Nakłady nadzwyczajne
16. Wynik nadzwyczajny
17. Obciążenia podatkowe wyniku nadzwyczajnego
18. Pozostałe obciążenia podatkowe niewskazane w powyższych pozycjach
19. Wynik za rok obrotowy

Wzorce te – tak jak przyjęte w Ustawie o rachunkowości – różnią się między sobą tylko pierwszymi pozycjami, w szczególności sposobem ujęcia kosztów działalności podstawowej. Poza tym w metodzie kalkulacyjnej w odróżnieniu od metody porównawczej nie ma pozycji pozostałych kosztów operacyjnych. Dyrektywa dopuszcza możliwość zmiany wzorów rachunku zysków i strat przez poszczególne państwa członkowskie. Jest to możliwe tylko w przypadkach, gdy na dzień sporządzenia sprawozdania finansowego dany podmiot spełnia dwa z trzech wymienionych w Dyrektywie warunków odnoszących się do sumy bilansowej, przychodu netto ze sprzedaży i liczby zatrudnionych pracowników.

Zasady uznawania oraz pomiaru przychodów i kosztów zawarto w Międzynarodowych Standardach Rachunkowości. MSR 18 „Przychody” definiuje zakres znaczeniowy pojęcia przychodu w kontekście rozmaitych form działalności gospodarczej, prezentuje ujęcie księgowe przychodu oraz określa zasady ustalania momentu osiągnięcia przychodu, określa szczegółowo zasady wyceny przychodów (ze sprzedaży, z tytułu świadczenia usług, składki, w formie odsetek, dywidend, tantiem itd.).

Rachunek zysków i strat jest sprawozdaniem z wyników finansowych jednostki za pewien okres i służy do oceny potencjalnych przyrostów zasobów gospodarczych oraz do predykcji możliwości generowania przez jednostkę dopływów środków pieniężnych. Dla porównania US GAAP przedstawiają dwa podejścia prowadzące do opracowania dwóch odrębnych raportów. Jeden raport to koncepcja wyniku finansowego netto jako miernika efektywności. Według tej koncepcji wynik netto jest rezultatem porównania wzrostu wartości aktywów (przychody, zyski) oraz ich zmniejszenia (koszty, straty) w danym okresie

i w ramach cyklu operacyjnego. Drugie podejście, a tym samym drugi raport to koncepcja wyniku ogólnego, wszechstronnego (ang. *comprehensive income*). Wynik ogólny to zatem sposób pomiaru rezultatów wszelkich zdarzeń prowadzących do zmian w wielkości kapitału własnego jednostki w danym okresie, bez inwestycji dokonanych przez właścicieli i dystrybucji aktywów na ich rzecz.

Przychody są wpływami korzyści ekonomicznych brutto danego okresu, powstałymi w wyniku (zwykłej) działalności gospodarczej jednostki, skutkującymi zwiększeniem kapitału własnego, innymi niż zwiększenie kapitału wynikającego z wpłat udziałowców. Standard należy stosować do ujmowania następujących kategorii przychodów:

- ze sprzedaży produktów i towarów,
- ze świadczenia usług,
- z użytkowania przez inne podmioty aktywów jednostki przynoszących odsetki, dywidendy i tantiemy.

Podstawowym zagadnieniem dotyczącym księgowania przychodów jest ustalenie momentu ich ujęcia. W myśl ogólnie akceptowanych zasad rachunkowości warunkiem ujęcia przychodu jest prawdopodobieństwo, iż w przyszłości jednostka gospodarcza uzyska korzyści ekonomiczne, które można wycenić w wiarygodny sposób.

Przychody powstające w wyniku użytkowania przez inne podmioty gospodarcze aktywów jednostki gospodarczej przynoszących odsetki, tantiemy i dywidendy ujmuje się na zasadach ogólnych. Należy przy tym przestrzegać zasad, by:

- odsetki ujmować z uwzględnieniem efektywnej stopy procentowej,
- tantiemy ujmować memoriałowo, zgodnie z istotą stosownej umowy,
- dywidendy ujmować w momencie ustalenia praw udziałowców do ich otrzymania.

Zgodnie z MSR 18 wysokość przychodów należy ustalać według wartości godziwej zapłaty otrzymanej bądź należnej, uwzględniając kwoty rabatów handlowych. W sytuacji odroczonej zapłaty wartość godziwa zapłaty może być niższa niż nominalna wartość środków pieniężnych lub ich ekwiwalentów otrzymanych lub należnych. Jeżeli umowa ma w efekcie postać transakcji finansowej, wartość godziwą zapłaty ustala się, dyskontując wszystkie przyszłe wpływy na podstawie kalkulacyjnej stopy procentowej. Różnicę między godziwą a nominalną wartością zapłaty ujmuje się jako przychody z tytułu odsetek oraz zgodnie z MSR 39 „Instrumenty finansowe: ujmowanie i wycena”.

Koszty produkcji stanowią podstawowy element kosztów poniesionych przez jednostkę w okresie sprawozdawczym. Zasady ich ustalania zostały określone w MSR 2. Kosztem wytworzenia produktów są koszty bezpośrednio związane z produktem oraz koszty pośrednie produkcji (stałe i zmienne) poniesione

przy przetwarzaniu materiałów w wyroby gotowe. Standard dzieli koszty na koszty stałe i zmienne. Do kosztów stałych pośrednich zalicza koszty amortyzacji i utrzymania budynków, koszty zarządzania i administracji, natomiast do kosztów zmiennych zalicza koszty pośrednie materiałów i robocizny. Koszt wytworzenia produktu powinien być ujęty jako koszt okresu w momencie ich sprzedaży, czyli w okresie, kiedy są ujmowane odnośne przychody. Kosztem okresu jest tutaj również koszt wynikający z dokonania odpisów aktualizujących.

W przypadku wyniku finansowego bardzo duże znaczenie ma zachowanie zasady ostrożności. Wymaga ona od sporządzających sprawozdanie finansowe zachowania rozwagi przy dokonywaniu szacowania, tak by aktywa i przychody nie były zawyżone, a zobowiązania i koszty zaniżone. Konsekwencją tych zasad jest MSR 36¹⁰. Z wynikiem finansowym są również ściśle powiązane pozycje nadzwyczajne. Standard podaje przykłady zdarzeń, które powodują powstanie zdarzeń nadzwyczajnych.

W zaktualizowanym MSR 1 zmieniono niektóre wymogi dotyczące prezentacji sprawozdań finansowych i wprowadzono wymóg ujawniania dodatkowych informacji. Pełne sprawozdanie finansowe składa się z sprawozdania z sytuacji finansowej, sprawozdania z całkowitych dochodów, sprawozdania ze zmian w kapitale własnym, sprawozdania z przepływów pieniężnych oraz informacji dodatkowej.

Podsumowanie

Przedstawione zagadnienia z pewnością nie wyczerpują problemu pomiaru i zasad uznawania wyniku finansowego w świetle regulacji międzynarodowych. Ogólne wytyczne określające ramy polityki rachunkowości są ujęte w *Założeniach koncepcyjnych sporządzania i prezentacji sprawozdań finansowych* oraz MSR 1 „Prezentacja sprawozdań finansowych”. Szczegółowe dane dotyczące sporządzania sprawozdań finansowych są zawarte w MSR i MSSF. W chwili obecnej rośnie liczba instytucji wymagających sporządzania sprawozdań finansowych zgodnie z MSR, co ma zapewnić ich określoną jakość, a także porównywalność. W wielu sytuacjach MSR-y stanowią wzorzec do opracowania krajowych standardów rachunkowości, tak jak w przypadku polskiej znowelizowanej Ustawy o rachunkowości. Im bardziej unormowana rachunkowość i mniejsza swoboda wyboru, tym mniejsze różnice w interpretacji sprawozdań finansowych sporządzanych przez jednostki gospodarcze.

¹⁰ A. Jaruga: *Międzynarodowe regulacje rachunkowości. Wpływ na rozwiązania krajowe*. C.H. Beck, Warszawa 2002, s. 128-137.

INFLUENCE ON THE MEASUREMENT AND RECOGNITION OF THE FINANCIAL RESULT IN THE LIGHT OF INTERNATIONAL REGULATIONS

Summary

In the last twenty years-characterized by the dynamic development of the capital and financial markets and the economy of many countries- a demand for the full, current, comparable and reliable information about the material and the financial status as well as the financial results of the economic units has been increasing. The article presents the development of the Polish accounting and its influence on the principles of the recognition and the measurement of the financial result of the economic unit.

Marzena Strojek-Filus

WYNIK FINANSOWY GRUPY KAPITAŁOWEJ W SKONSOLIDOWANYM SPRAWOZDANIU FINANSOWYM

Wprowadzenie

We współczesnej gospodarce rynkowej jednym z najważniejszych parametrów oceny działalności gospodarczej jest poziom osiągniętego wyniku finansowego. Informacje o wyniku finansowym i jego elementach stają się danymi strategicznymi w określaniu możliwości rozwoju jednostek gospodarczych, stąd konieczne jest dokładne i szczegółowe jego ustalenie, na podstawie prawidłowo stosowanych zasad i metod rachunkowości, oraz prawidłowe prezentowanie w sprawozdawczości finansowej. Liczne w ostatnich latach zmiany w regulacjach prawnych, dotyczące sprawozdania finansowego, mają na celu ochronę interesów szerokiego kręgu jego użytkowników, a w szczególności aktualnych i potencjalnych inwestorów. Istotny staje się problem jakości informacji o wyniku finansowym prezentowanej w sprawozdaniu finansowym.

Biorąc pod uwagę zasady i metody ustalania wyniku finansowego, szczególnym podmiotem gospodarczym jest grupa kapitałowa ze względu na swoją złożoną strukturę i charakter operacji gospodarczych przeprowadzanych pomiędzy jednostkami – jej członkami. Zasady określania i wyceny elementów wyniku finansowego grupy kapitałowej wskazane w Ustawie o rachunkowości¹ (UoR) oraz Międzynarodowych Standardach Rachunkowości/Międzynarodowych Standardach Sprawozdawczości Finansowej (MSR/MSSF) są w wielu obszarach rozbieżne. Powstaje zatem pytanie o prawidłowość i rzetelność informacji o wyniku finansowym prezentowanej w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym.

¹ Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz.U. 2009, nr 152, poz. 1223).

wym sporządzonym na podstawie polskich i międzynarodowych standardów rachunkowości. Problem jest szczególnie istotny w kontekście procesów standaryzacji i harmonizacji prawa regulującego sporządzanie sprawozdania finansowego.

Zgodnie z Ustawą o rachunkowości grupę kapitałową tworzy jednostka dominująca i jednostki od niej zależne. Podstawą istnienia grupy kapitałowej jest więc relacja kontroli aktywów netto jednej jednostki gospodarczej – jednostki dominującej nad drugą – jednostką zależną. Skutkiem sprawowania przez jednostkę dominującą kontroli jest osiąganie przez nią bezpośrednio lub pośrednio określonych korzyści ekonomicznych. Jednostki połączone kapitałowo zwiększają swój potencjał gospodarczy przede wszystkim poprzez efekt skali i synergii kapitału. Każda z jednostek tworzących grupę kapitałową osiąga indywidualnie określony wynik finansowy, prezentowany w jednostkowym sprawozdaniu finansowym, a jednak wynik całej grupy nie jest prostą sumą tych wyników. Prawdłowe ustalenie wyniku grupy kapitałowej wymaga przeprowadzenia określonych procedur konsolidacyjnych oraz eliminacji i korekt konsolidacyjnych. Większość z tych procedur jest określona prawem, które podlega częstym zmianom. Istnieją również istotne rozbieżności pomiędzy rozwiązaniami Ustawy o rachunkowości i MSR/MSSF w zakresie ustalania i sprawozdawczego prezentowania wyniku finansowego grupy kapitałowej. Powstaje wobec tego pytanie o prawidłowość identyfikowania i wyceny elementów tego wyniku w ramach procedur konsolidacyjnych. Wątpliwość ta dotyczy szczególnie odpisów na wynik z tytułu różnic konsolidacyjnych. Celem opracowania jest wykazanie wpływu zróżnicowanych zasad i procedur konsolidacyjnych na wartość wyniku finansowego grupy kapitałowej. Celem równorzędnym jest wskazanie rozbieżności w zasadach ustalania wyniku finansowego grupy kapitałowej na podstawie Ustawy o rachunkowości i MSR/MSSF oraz rekomendacja rozwiązań prawnych w tym zakresie.

1. Specyfika skonsolidowanego sprawozdania finansowego

Od stycznia 2005 r. w rachunkowości grup kapitałowych występuje dwiistość prawa bilansowego. Część grup kapitałowych ma obowiązek sporządzania skonsolidowanego sprawozdania finansowego zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Rachunkowości i Międzynarodowymi Standardami Sprawozdaw-

czości Finansowej², część podlega Ustawie o rachunkowości, a pozostałe grupy mają pozostawiony wybór prawa bilansowego³.

Zgodnie z art. 55 UoR skonsolidowane sprawozdanie finansowe sporządza jednostka dominująca w taki sposób, jakby stanowiła jedną jednostkę, zatem wynik finansowy grupy kapitałowej prezentowany skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym musi być „wynikiem wyników wszystkich jednostek podlegających konsolidacji”. Pomiar tego wyniku komplikują między innymi transakcje przeprowadzane pomiędzy tymi jednostkami oraz występowanie udziałowców mniejszościowych.

Teoria rachunkowości wypracowała trzy koncepcje konsolidacji sprawozdań finansowych:

- własnościową,
- podmiotu dominującego,
- rozszerzonego podmiotu dominującego,
- podmiotu gospodarczego⁴.

Według R. Ignatowskiego „[...] powyższe koncepcje wywodzą się z klasycznych teorii rachunkowości, odnoszących się do odzwierciedlania relacji między podmiotem gospodarczym i jego właścicielem, stanowią jednocześnie bazę odniesienia dla prezentacji sprawozdań finansowych z punktu widzenia ich odbiorców”⁵.

Według koncepcji własnościowej w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym nie uwzględnia się udziałów (kapitałów) mniejszości. Takie założenie jest podstawą konsolidacji sprawozdań finansowych wyłącznie dla udziałowców w ramach powstałego organizmu gospodarczego objętego kręgiem konsolidacyjnym⁶, a więc z punktu widzenia właścicielskiego.

Zgodnie z koncepcją podmiotu dominującego sprawozdanie finansowe jest sporządzane przede wszystkim dla udziałowców jednostki dominującej. Z tego względu jednostka dominująca uwzględnia wszystkie kontrolowane przez siebie aktywa, również te, których prawnym właścicielem są udziałowcy mniejszo-

² Od 1 stycznia 2005 r. obowiązek sporządzania skonsolidowanego sprawozdania finansowego mają banki i spółki publiczne.

³ Zgodnie z art. 55 UoR skonsolidowane sprawozdanie finansowe emitentów papierów wartościowych zamierzających się ubiegać lub ubiegających się o ich dopuszczenie do obrotu na jednym z rynków regulowanych krajów EOG oraz jednostki dominujące niższego szczebla, wchodzące w skład grupy kapitałowej, w której jednostka dominująca wyższego szczebla sporządza skonsolidowane sprawozdanie finansowe zgodnie z MSR, mogą być sporządzane zgodnie z MSR.

⁴ R. Ignatowski: *Przewodnik po konsolidacji sprawozdań finansowych*. ODDK, Gdańsk 2003, s. 40.

⁵ Ibid., s. 43.

⁶ Takim organizmem gospodarczym nie musi być grupa kapitałowa, a jego podstawą nie musi być relacja kontroli.

ściowi⁷. Ich własność jest wykazywana w pozycji jednostkowej skonsolidowanego bilansu i skonsolidowanego rachunku zysków i strat według wartości księgowej aktywów netto jednostki zależnej, natomiast własność jednostki dominującej jest wyceniona w wartości godziwej.

Koncepcja rozszerzonego podmiotu dominującego zakłada prawo udziałowców mniejszościowych do informacji o majątku i wyniku finansowym jednostki zależnej ustalonym według tych samych parametrów, które są zastosowane do ustalenia tych wielkości dla jednostki dominującej, stąd wycena udziałów większościowych i mniejszościowych odbywa się według wartości godziwej. W tym przypadku wartość firmy jest ustalana wyłącznie dla udziałów większościowych.

Koncepcja podmiotu gospodarczego również zakłada wycenę udziałów większościowych i mniejszościowych według wartości godziwej, a ponadto uwzględnia wartość firmy przypadającą zarówno na udziały większościowe, jak i na udziały mniejszościowe.

Ustawa o rachunkowości oraz MSR/MSSF przyjęły metody odnoszące się do koncepcji własnościowej oraz koncepcji rozszerzonego podmiotu dominującego. Ze względu na określony prawem zakres grup kapitałowych (sprawowanie kontroli) jedyną koncepcją przyjętą dla konsolidacji ich sprawozdań jest koncepcja rozszerzonego podmiotu dominującego, co przejawia się w metodzie pełnej konsolidacji⁸.

2. Wynik finansowy grupy kapitałowej

Wynik finansowy grupy jest prezentowany przede wszystkim za pomocą skonsolidowanego rachunku zysków i strat (według Ustawy o rachunkowości) oraz skonsolidowanego sprawozdania z całkowitych dochodów grupy (według MSR/MSSF). Istotą obydwu sprawozdań jest przeciwstawianie przychodom grupy kapitałowej kosztów w określonych segmentach działalności. Zgodnie z UoR struktura skonsolidowanego rachunku zysków i strat zasadniczo jest zgodna z strukturą jednostkowego rachunku zysków i strat. Większość elementów wyniku finansowego jest prezentowana w takim samym układzie. Różnica pomiędzy tymi sprawozdaniami dotyczy „dodatkowych” pozycji, które wystę-

⁷ Taka prezentacja aktywów jest zgodna z zasadą przewagi treści nad formą.

⁸ M. Strojek: *Metody konsolidacji sprawozdań finansowych w świetle polskich i Międzynarodowych Standardów Rachunkowości*. W: *Standardy rachunkowości wobec wyzwań współczesnej gospodarki*. Red. H. Buk, A.M. Kostur, Katowice 2009, s. 349.

pują w sprawozdaniu skonsolidowanym i są związane z procedurami konsolidacyjnymi.

Podstawową zasadą sporządzania skonsolidowanego rachunku wyników jest uwzględnianie elementów wyniku finansowego jednostek zależnych (współzależnych) tylko za okres trwania kontroli (współkontroli). Z tego względu w skonsolidowanym rachunku zysków i strat sporządzonym metodą pełną sumuje się odpowiednie pozycje jednostkowych rachunków zysków i strat jednostek zależnych w pełnej kwocie:

- za okres od dnia objęcia kontroli do dnia bilansowego,
- za rok obrotowy, jeżeli relacja kontroli jest kontynuowana,
- za okres od początku roku obrotowego do dnia ustania kontroli⁹.

Przy ustalaniu wyniku grupy kapitałowej należy zatem uwzględnić wyłącznie wynik jednostek zależnych oraz jednostek dominujących niższego szczebla wypracowany w okresie trwania kontroli. Ponadto należy uwzględnić zysk lub stratę ze sprzedaży całości lub części jednostki uprzednio wchodzącej w krąg konsolidacyjny.

Do pozycji charakterystycznych dla skonsolidowanego rachunku zysków i strat należy zaliczyć:

- zysk/stratę ze sprzedaży całości lub części udziałów jednostek podporządkowanych,
- odpis wartości firmy,
- odpis ujemnej wartości firmy,
- zysk/stratę z udziałów w jednostkach podporządkowanych wycenionych metodą praw własności,
- zysk/stratę mniejszości.

Wymienione pozycje są konieczne dla ustalenia i pełnej prezentacji wyniku finansowego grupy kapitałowej.

3. Zasady dokonywania odpisów wartości firmy i ujemnej wartości firmy

Szczególne znaczenie dla ustalania wyniku finansowego grupy kapitałowej mają odpisy z tytułu wartości firmy i ujemnej wartości firmy.

⁹ Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 25 września 2009 r. w sprawie szczegółowych zasad sporządzania przez jednostki inne niż banki i zakłady ubezpieczeń, i zakłady reasekuracji skonsolidowanych sprawozdań finansowych grup kapitałowych (Dz.U. z 2009 r., nr 169).

W ramach pierwszego etapu procedur konsolidacyjnych należy na dzień nabycia udziałów dających kontrolę aktywów netto drugiej jednostki ustalić tzw. różnicę konsolidacyjną. Zgodnie z art. 60 UoR w przypadku wystąpienia nadwyżki wartości udziałów nad odpowiadającą im częścią aktywów netto wycenionych według ich wartości godziwych powstaje wartość firmy jednostek zależnych (konsolidacyjna) wykazywana w aktywach skonsolidowanego bilansu w pozycji o tej samej nazwie¹⁰.

Nadwyżka odpowiedniej części aktywów netto wycenionych według ich wartości godziwych nad wartością udziałów stanowi ujemną wartość firmy i jest wykazywana w pasywach skonsolidowanego bilansu¹¹. Różnice konsolidacyjne należy obliczać na każdy dzień nabycia kolejnych części udziałów. W przypadku zbycia udziałów należy rozliczyć tę transakcję z uwzględnieniem nieodpisanej jeszcze wartości firmy lub ujemnej wartości firmy.

MSR/MSSF w odmienny sposób regulują zasady ustalania różnicy konsolidacyjnej. Zgodnie z MSSF dodatnia różnica między ceną nabycia udziałów a wartością przypisaną do nich wartością netto aktywów, zobowiązań i zobowiązań warunkowych ustalonych na poziomie wartości godziwych na dzień połączenia jest ujmowana w sprawozdaniu jako składnik aktywów¹². Jeżeli natomiast wartość godziwa netto nabytych, możliwych do zidentyfikowania aktywów, zobowiązań i zobowiązań warunkowych przewyższa cenę nabycia, to istnieje konieczność ponownego uznania aktywów, zobowiązań i zobowiązań warunkowych jednostki oraz oszacowania ich wartości godziwych. Ewentualną nadwyżkę pozostałą po dokonaniu ponownej oceny w całości, jednorazowo uznaje się za przychód w okresie jej powstania¹³. W skonsolidowanym bilansie sporządzonym według MSR/MSSF nie występuje zatem ujemna wartość firmy jako różnica konsolidacyjna, gdyż jest ona ujęta od razu jako przychód w skonsolidowanym rachunku zysków i strat w pełnej kwocie.

Jednym z etapów procedur konsolidacyjnych realizowanym na dzień bilansowy (po ustaleniu różnic konsolidacyjnych i wyłączeń kapitałowych) jest dokonanie odpisów od różnic konsolidacyjnych. Zgodnie z UoR od ustalonych na dzień rozpoczęcia sprawowania kontroli przez jednostkę dominującą nad jednostką zależną różnic konsolidacyjnych, przyjmujących postać wartości firmy lub ujemnej wartości firmy, dokonuje się odpisów amortyzacyjnych. Odpisów

¹⁰ Poz. A. Wartość firmy jednostek podporządkowanych z wydzieleniem jednostek zależnych.

¹¹ Poz. C. Ujemna wartość firmy jednostek podporządkowanych z wydzieleniem jednostek zależnych.

¹² § 51 MSSF 3.

¹³ MSSF § 56.

tych dokonuje się, począwszy od miesiąca, w którym rozpoczęto kontrolę nad jednostką zależną¹⁴.

Wartość firmy jest rozliczana poprzez odpisy amortyzacyjne przeprowadzane metodą liniową w okresie nie dłuższym niż 5 lat. W uzasadnionych przypadkach kierownik jednostki może wydłużyć okres amortyzacji do lat 20, jeżeli okoliczności wskazują na dłuższy okres uzyskania przez grupę korzyści ekonomicznych. Dokonanie odpisu amortyzacyjnego powoduje zmniejszenie wartości bilansowej „Wartości firmy jednostek zależnych”¹⁵ oraz pośrednio, poprzez pozycję w skonsolidowanym rachunku zysków i strat „Odpis wartości firmy jednostek zależnych”, zmniejszenie skonsolidowanego wyniku finansowego grupy kapitałowej wykazywanego w skonsolidowanym bilansie w ramach kapitałów własnych.

Ujemną wartość firmy – do wysokości nieprzekraczającej wartości godziwej nabytych aktywów trwałych, z wyłączeniem długoterminowych aktywów finansowych notowanych na regulowanych rynkach – jednostka odpisuje przez okres będący średnią ważoną okresu ekonomicznej użyteczności nabytych i podlegających amortyzacji aktywów. Ujemna wartość firmy w wysokości przekraczającej wartość godziwą aktywów trwałych, z wyłączeniem długoterminowych aktywów finansowych notowanych na rynkach regulowanych, jest zaliczana do przychodów na dzień nabycia udziałów.

Według Rozporządzenia odpisy z tytułu wartości firmy są wykazywane w skonsolidowanym rachunku zysków i strat z podziałem na:

- I. Odpis wartości firmy – jednostki zależne.
- II. Odpis wartości firmy – jednostki współzależne.

Analogicznie prezentowane są jako kolejna pozycja sprawozdawcza odpisy ujemnej wartości firmy. Prezentacja tych wielkości za segmentem zdarzeń nadzwyczajnych z uwzględnieniem w wyniku brutto podkreśla ich specyficzny charakter. Należy zaznaczyć, że odpisy z tego tytułu nie są łączone z żadną inną pozycją kosztową lub przychodową, chociaż np. odpisy wartości firmy w jednostkowym sprawozdaniu finansowym są wykazywane w pozycji „Pozostałe koszty operacyjne”. Zestawienie tych informacji bezpośrednio po sobie wskazuje na przeciwny charakter „wyniku na transakcji” rozumianego w szczególny sposób¹⁶.

¹⁴ § 12 ust. 3 Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 25 września 2009 r. w sprawie szczególnych zasad sporządzania przez jednostki inne niż banki, zakłady ubezpieczeń i zakłady reasekuracji skonsolidowanych sprawozdań finansowych grup kapitałowych (Dz.U. z 2009 r., nr 169).

¹⁵ Pozycja A.II.1 skonsolidowanego bilansu.

¹⁶ R. Ignatowski: *Nowe międzynarodowe rozwiązania w zakresie rozliczania połączeń spółek i sprawozdawczości skonsolidowanej*. „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” t. 21 (77). Numer specjalny, s. 102.

Zgodnie z MSR powstała przy nabyciu udziałów w spółce zależnej dodatnia wartość firmy nie podlega amortyzacji, lecz obowiązkowo jest poddawana testom na utratę wartości, co najmniej raz w roku, według zasad MSR 36 „Utrata wartości aktywów”. Badanie utraty wartości należy przeprowadzić bez względu na fakt występowania czy niewystępowania, przesłanek wskazujących na utratę wartości firmy¹⁷. W przypadku powstania ujemnej wartości firmy istnieje konieczność ponownego ustalenia aktywów netto jednostki (w szczególności identyfikacji i wyceny zobowiązań) i ponownego oszacowania ich wartości godziwych. Jeżeli pojawi się ujemna wartość firmy, to w całości, jednorazowo uznawana jest za przychód okresu.

Zgodnie z MSSF 3 również odpisy z tytułu utraty wartości firmy (konsolidacyjnej) należy wykazać w skonsolidowanym rachunku zysków i strat. Powstaje wobec tego problem umiejscowienia tej informacji w sprawozdaniu. Wydaje się uzasadnione wyodrębnienie odpisu z tytułu utraty wartości firmy oraz prezentacja poza wynikiem z działalności gospodarczej tak jak odpisy amortyzacyjne wartości firmy w rozwiązaniach UoR oraz Rozporządzenia. Jeżeli natomiast udział jednostki przejmującej w wartości godziwej netto możliwych do zidentyfikowania aktywów, zobowiązań i zobowiązań warunkowych przewyższa koszt połączenia jednostek gospodarczych, po dokonaniu ponownej oceny należy ująć je od razu w skonsolidowanym rachunku zysków i strat w pełnej kwocie. Również w tym przypadku powstaje pytanie o pozycję sprawozdania, w której należy tę informację wykazać. Wykazanie tego przychodu w miejscu odpisu ujemnej wartości firmy wydaje się rozwiązaniem dopuszczalnym, jednak bardziej uzasadnione w tej sytuacji jest odrębne wykazanie w ramach pozycji „Przychody finansowe”. Z treści MSSF 3 wynika wniosek, iż w rezultacie przejęcia nie może powstać ujemna wartość firmy, a więc powstała różnica ma inny charakter – dosłownie rozumiany dodatni wynik transakcji w ramach przeprowadzonych inwestycji¹⁸.

Z powyższego zestawienia zasad ustalania różnicy konsolidacyjnej, w świetle UoR i MSR/MSSF, wynikają istotne konsekwencje dla ustalania i prezentowania sprawozdawczego wyniku grupy kapitałowej. W przypadku wystąpienia ujemnej różnicy konsolidacyjnej wynik grupy kapitałowej w roku nabycia udziałów ustalony zgodnie z MSR/MSSF będzie zasadniczo wyższy od wyniku ustalonego według UoR, gdzie odpisów należy dokonywać – biorąc pod uwagę okres ekonomicznej użyteczności podlegających amortyzacji aktywów – często przez

¹⁷ MSR 36.

¹⁸ L. Poniatowska, M. Strojek: *Skonsolidowany bilans oraz rachunek zysków i strat według Ustawy o rachunkowości i MSR/MSSF*. W: *Standardy rachunkowości wobec wyzwań współczesnej gospodarki*. Red. Z. Messner. Akademia Ekonomiczna, Katowice 2006, s. 401.

wiele lat. Z kolei w przypadku wystąpienia wartości firmy w ramach pierwotnej konsolidacji kapitału są wykazywane jednakowe wartości, ale już na dzień bilansowy oraz w kolejnych latach odpisy mogą się w istotny sposób różnić, zwłaszcza w sytuacji, gdy nie zachodzą przesłanki wskazujące na utratę wartości w ramach przeprowadzanego testu. Wnioski te ilustruje poniższy przykład.

Przykład

Założenia

Jednostka dominująca A nabyła 1 marca XX r. 90% udziałów jednostki B. Cena nabycia udziałów wynosi 160 000 zł. Na dzień nabycia udziałów godziwa wartość aktywów netto jednostki B była równa ich wartości księgowej i wynosiła 140 000 zł. Na dzień nabycia wystąpiła wartość firmy w wysokości 34 000 zł. Zakłada się odpis wartości firmy w ciągu 5 lat. Na dzień bilansowy 31.12.XX r. jednostki A i B sporządziły sprawozdania jednostkowe przedstawione w tabeli 1.

Tabela 1

Skonsolidowany bilans konsolidacyjny na 31.12.XX r. sporządzony zgodnie z UoR

Pozycja bilansowa	JD – A	JZ – B	Korekty konsolidacyjne		Bilans skonsolidowany
			Dt	Ct	
Wartość firmy – jednostki zależne			34 000	5 667	28 333
Udziały w B	160 000			160 000	–
Pozostałe aktywa trwałe	40 000	100 000			140 000
Aktywa obrotowe	90 000	86 000			176 000
Razem	290 000	186 000	34 000	165 667	344 333
Kapitał podstawowy	100 000	90 000	90 000		100 000
Kapitał zapasowy	98 000	48 000	48 000		98 000
Zysk netto	2 000	10 000			
– do 01.03.XX r.		2 000	2 000; 800;		
– od 01.03.XX r.		8 000	5 667		3 533
Kapitał mniejszości				14 000; 800	14 800
Zobowiązania	90 000	38 000			128 000
Razem	290 000	186 000	146 467	14 800	344 333

W ramach korekt konsolidacyjnych zostały wyeliminowane udziały jednostki dominującej w jednostce zależnej (160 000 zł) oraz została wprowadzona wartość firmy (34 000 zł), od której dokonano odpisu za 10 miesięcy (5 667 zł). Po stronie pasywów został wyeliminowany kapitał własny jednostki zależnej występujący na dzień nabycia udziałów (kapitał podstawowy 90 000 zł, kapitał zapasowy 48 000 zł, zysk wypracowany do dnia nabycia udziałów 2 000 zł), wprowadzono kapitał mniejszości, powiększony o zysk jednostki zależnej wykazany na dzień bilansowy, w części przypadającej na udziałowców mniejszościowych (14 000 zł, 800 zł) oraz wprowadzono korekty wyniku finansowego wynikające ze skonsolidowanego rachunku zysków i strat.

W celu porównania majątku i wyniku finansowego grupy kapitałowej przyjęto założenie, że w wyniku przeprowadzenia testu na utratę wartości zgodnego z MSR 36 na dzień bilansowy nie stwierdzono jej wystąpienia. Skonsolidowany bilans w tym przypadku przedstawia tabela 2.

Tabela 2

Skonsolidowany bilans konsolidacyjny na 31.12.XX r. sporządzony zgodnie z MSR

Pozycja bilansowa	JD – A	JZ – B	Korekty konsolidacyjne		Bilans skonsolidowany
			Dt	Ct	
Wartość firmy – jednostki zależne			34 000		34 000
Udziały w B	160 000			160 000	–
Pozostałe aktywa trwałe	40 000	100 000			140 000
Aktywa obrotowe	90 000	86 000			176 000
Razem	290 000	186 000	34 000	160 000	350 000
Kapitał podstawowy	100 000	90 000	90 000		100 000
Kapitał zapasowy	98 000	48 000	48 000		98 000
Zysk netto	2 000	10 000			
– do 01.03.XX r.		2 000	2 000; 800		
– od 01.03.XX r.		8 000			9 200
Kapitał mniejszości				14 000; 800	14 800
Zobowiązania	90 000	38 000			128 000
Razem	290 000	186 000	140 800	14 800	350 000

Z powyższego uproszczonego przykładu wynikają istotne różnice w wykazywanym skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym z wyniku grupy oraz jej majątku. Zbliżone wyniki wystąpią, jeśli od ustalonej zgodnie z UoR wartości firmy zostanie dodatkowo przeprowadzony odpis z tytułu trwałej utraty wartości.

4. Zbycie udziałów

W przypadku zbycia przez jednostkę dominującą całości lub części udziałów w jednostce zależnej należy w skonsolidowanym rachunku wyników wykazać wynik tej jednostki osiągnięty do dnia sprzedaży udziałów w części przypadającej na grupę kapitałową. Ponadto należy wykazać również wynik ze zbycia udziałów, który zgodnie z art. 60 UoR jest ustalany jako różnica między przychodem ze zbycia udziałów a odpowiadającą im częścią aktywów netto jednostki zależnej, skorygowana o nieopisaną część wartości firmy lub ujemnej wartości firmy, dotyczącą zbytych udziałów. Pominięcie tej wielkości z pozostawieniem wyniku ze sprzedaży inwestycji wykazanego przez jednostkę dominującą w przychodach lub kosztach finansowych jednostkowego rachunku zysków i strat zniekształciłoby wynik grupy, gdyż nie uwzględniałoby zmian w wartości aktywów netto jednostki zależnej.

W zysku/stracie netto grupy ustalonym na dzień sprzedaży udziałów należy uwzględnić:

- zysk (stratę) jednostki zależnej osiągnięty w roku obrotowym (do dnia sprzedaży udziałów),
- odpis wartości firmy lub ujemnej wartości firmy za rok obrotowy (do dnia sprzedaży udziałów),
- korektę wyniku ze sprzedaży w celu wyeliminowania wyniku ze sprzedaży udziałów wykazanego przez jednostkę dominującą w jednostkowym rachunku zysków i strat,
- zysk (stratę) ze sprzedaży całości lub części udziałów w jednostkach podporządkowanych ustalony z uwzględnieniem wartości nieopisanego wartości firmy lub ujemnej wartości firmy.

W ustalaniu wyniku ze sprzedaży udziałów istotne znaczenie mają odpisy wartości firmy lub ujemnej wartości firmy. Wskazaną wyżej procedurę ilustruje tabela 3.

Tabela 3

Skutki sprzedaży całości lub części udziałów w jednostce zależnej
w skonsolidowanym rachunku zysków i strat

Pozycja rachunku zysków i strat	Jednostka dominująca	Jednostka zależna	Korekty konsolidacyjne		Skonsolidowany rachunek zysków i strat
			Dt	Ct	
Przychody lub koszty finansowe	zysk lub strata ze sprzedaży inwestycji	–	przychody ze sprzedaży inwestycji	wartość sprzedanej inwestycji	0
Zysk (strata) ze sprzedaży całości lub części udziałów w jednostkach podporządkowanych: – przychód ze sprzedaży, – sprzedane aktywa netto, – nieodpisana wartość firmy lub – nieodpisana ujemna wartość firmy	–	–	wartość sprzedanych aktywów netto nieodpisana wartość firmy	przychód ze sprzedaży nieodpisana ujemna wartość firmy	zysk (strata) ze sprzedaży udziałów
Odpis wartości firmy – jednostki zależne	–	–	wartość odpisów w roku obrotowym do sprzedaży udziałów	–	odpis wartości firmy – jednostki zależne
Odpis ujemnej wartości firmy	–	–	–	wartość odpisów w roku obrotowym do sprzedaży udziałów	–
Zysk (strata) netto jednostki zależnej	–	zysk (strata) netto jednostki zależnej w roku obrotowym do sprzedaży udziałów	–	–	zysk (strata) netto jednostki zależnej w roku obrotowym do sprzedaży udziałów

Wszystkie przedstawione wyżej konsekwencje ustalania i rozliczania różnic konsolidacyjnych według UoR lub MSR/MSSF pośrednio wpływają również na wykazany wynik na transakcji sprzedaży udziałów, który jest częścią wyniku grupy kapitałowej.

Do typowych wyłączeń związanych z operacjami gospodarczymi przeprowadzanymi w ramach grupy kapitałowej należą:

1. Eliminacje przychodów i kosztów z nimi związanych, powstałych w ramach transakcji kupna-sprzedaży:
 - produktów i towarów,
 - materiałów,
 - niefinansowych składników aktywów trwałych,
 - aktywów finansowych.
2. Eliminacje przychodów i kosztów finansowych z tytułu odsetek, różnic kursowych.
3. Eliminacje dywidend.
4. Eliminacje korekt kosztów dotyczących niefinansowych aktywów trwałych, a w szczególności amortyzacji.
5. Eliminacje niezrealizowanych zysków lub strat na transakcjach wewnątrz grupy kapitałowej.

W przypadku ostatniej z wymienionych korekt powstaje problem prawidłowego ustalenia wartości niezrealizowanego zysku w ramach grupy, związanego z powstaniem odroczonego podatku. Często prawidłowe ustalenie niezrealizowanego zysku/straty wymaga obliczeń przeprowadzanych oddzielnie dla każdej transakcji przeprowadzonej pomiędzy jednostkami grupy.

Podsumowanie

Regulacje prawne dotyczące ustalania i prezentowania wyniku finansowego grupy kapitałowej wynikające z Ustawy o rachunkowości oraz MSR/MSSF różnią się w istotnym stopniu. Konsekwencją opisanych rozbieżności jest inna wartość i struktura wyniku finansowego grupy kapitałowej ustalonego w kolejnych latach funkcjonowania grupy kapitałowej (np. w przypadku występowania wartości firmy) lub już na dzień nabycia udziałów (w przypadku wystąpienia ujemnej różnicy konsolidacyjnej).

Ze względu na potrzebę (a często i konieczność) porównywania sytuacji majątkowej i finansowej różnych grup kapitałowych, zarówno tych, które sporządzają skonsolidowane sprawozdanie finansowe według UoR, jak i tych, dla których prawem bilansowym dla konsolidacji sprawozdań są MSR/MSSF, nie-

zbędne wydaje się ujednolicenie zasad i sposobu prezentowania informacji w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym oraz wypracowanie bardziej szczegółowych standardów sporządzania skonsolidowanego rachunku zysków i strat (sprawozdania z całkowitych dochodów) grupy kapitałowej.

FINANCIAL RESULT OF THE CAPITAL GROUP IN THE CONSOLIDATED FINANCIAL REPORT

Summary

Information about profit or loss of business activity is one of the most important financial figures indicated financial situation of capital group. The principles of estimation of financial results in capital group based on International Accounting Standards and International Financial Statements Standards and Polish accounting law are different. The result of this difference is diversity in amount of profit or loss in capital group in consolidated financial reporting. This article indicates and explains differences in principles concerned with financial results in capital group.

Katarzyna Segeth-Boniecka

PROBLEM WYODRĘBNIENIA KOSZTÓW STAŁYCH I ZMIENNYCH PRODUKCJI W KOPALNIACH WĘGLA KAMIENNEGO

Wprowadzenie

W dobie globalizacji coraz większe znaczenie ma harmonizacja przepisów i zasad prowadzenia rachunkowości przedsiębiorstw, w tym metod wyceny poszczególnych pozycji majątku podmiotu. Jednym z podstawowych kryteriów wyceny jest koszt wytworzenia, kategoria bezpośrednio związana z wyceną produktów gotowych na dzień bilansowy. Zarówno Międzynarodowe Standardy Rachunkowości (MSR)¹, jak i Ustawa o rachunkowości² (zwana dalej Ustawą) nakładają na jednostkę obowiązek ustalenia w określony sposób kosztu wytworzonych przez nią produktów, podając elementy kosztu składające się na jego wysokość. Przy wyliczaniu kosztu wytworzenia zapasów należy zwrócić uwagę na wiele czynników warunkujących właściwe jego ustalenie. Duże znaczenie ma tutaj rodzaj prowadzonej działalności.

Międzynarodowe Standardy Rachunkowości oraz Ustawa definiują pojęcie kosztu wytworzenia, jednak ze względu na ogólny charakter przepisów prawa rzetelne przedstawienie informacji zawartych w sprawozdaniach finansowych wymaga dokładnego określenia polityki dotyczącej m.in. ustalania jednostko-

¹ *Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej*. Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 2007.

² Ustawa o rachunkowości z dnia 29 września 1994 r. (Dz.U. z 2002 r., nr 76, poz. 694 z późn. zm.).

wego kosztu wytworzenia i analitycznej, bardzo szczegółowej jego ewidencji. Definicja kosztu wytworzenia³ podana w Ustawie⁴ jest zbieżna z podaną przez Międzynarodowe Standardy Rachunkowości. Zgodnie z MSR 2 „Zapasy” na koszty przetworzenia zapasów⁵ zbieżna z podaną przez Międzynarodowe Standardy Rachunkowości. Zgodnie z MSR 2 „Zapasy” na koszty przetworzenia zapasów „[...] składają się koszty związane bezpośrednio z jednostką produkcji, takie jak bezpośrednia robocizna. Składają się na nie także systematycznie przypisane, stałe i zmienne pośrednie koszty produkcji, poniesione przy przetwarzaniu materiałów na gotowe dobra”⁶. Koszt wytworzenia produktu według Ustawy „[...] obejmuje koszty pozostające w bezpośrednim związku z danym produktem oraz uzasadnioną część kosztów pośrednio związanych z wytworzeniem tego produktu”⁷. Zgodnie z art. 28 ust. 3 Ustawy do kosztu wytworzenia produktu nie zalicza się kosztów:

- 1) będących konsekwencją niewykorzystanych zdolności produkcyjnych i strat produkcyjnych,
- 2) ogólnego zarządu, które nie są związane z doprowadzaniem produktu do postaci i miejsca, w jakich się znajduje na dzień wyceny,
- 3) magazynowania wyrobów gotowych i półproduktów, chyba że poniesienie tych kosztów jest niezbędne w procesie produkcji,
- 4) sprzedaży produktów.

Koszty te wpływają na wynik finansowy okresu sprawozdawczego, w którym zostały poniesione.

Jednymi z bardziej specyficznych jednostek prowadzących działalność gospodarczą są kopalnie węgla kamiennego. Część specjalistów z dziedziny górnictwa uważa, że w przypadku górnictwa węgla kamiennego nie można mówić o wytwarzaniu (działaniu charakterystycznym dla przedsiębiorstw przetwórczych). Ten szczególny rodzaj działalności niesie ze sobą wiele problemów, w tym między innymi w ustaleniu, zgodnym z ustawodawstwem, wysokości kosztu wytworzenia produktów.

³ Więcej na temat kosztu wytworzenia: K. Segeth-Boniecka: *Koszt wytworzenia produktu – istota, ustalania oraz ujęcie ewidencyjne*. W: *Problemy identyfikacji i pomiaru w rachunkowości*. Red. A. Kostur. Studia Ekonomiczne nr 52, Katowice 2008, s. 171-190.

⁴ Art. 28.1.3 Ustawy o rachunkowości, op. cit.

⁵ Zapasów materiałowych przetwarzanych na wyroby gotowe.

⁶ Międzynarodowy Standard Rachunkowości Nr 2 – Zapasy. W: *Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej*, op. cit., § 12.

⁷ Art. 28 ust. 3 Ustawy o rachunkowości, op. cit.

1. Istota stałych i zmiennych pośrednich kosztów produkcji oraz ich wpływ na ustalenie kosztu wytworzenia

Jednymi z wymienionych powyżej pozycji kosztów niezaliczanych do kosztu wytworzenia są koszty będące konsekwencją niewykorzystanych zdolności produkcyjnych. Pozycja ta wymaga ustalania w jednostce poziomu kosztów pośrednich stałych i zmiennych. Wprawdzie Ustawa nie definiuje pojęcia *koszt pośredni*, jednak za koszty pośrednie produkcji można uznać te koszty, związane z produkcją, które nie są kosztami bezpośrednimi. Koszty bezpośrednie stanowią koszty dające się bez większych problemów przyporządkować poszczególnym jednostkom kalkulacyjnym, miejscom powstawania kosztów albo fazom działalności – na podstawie źródłowych dokumentów lub pomiaru. Zgodnie z Ustawą koszty bezpośrednie w aspekcie kosztu wytworzenia produktu „[...] obejmują wartość zużytych materiałów bezpośrednich, koszty pozyskania i przetworzenia związane bezpośrednio z produkcją i inne koszty poniesione w związku z doprowadzeniem produktu do postaci i miejsca, w jakich się znajduje w dniu wyceny”⁸. Dla ustalenia poziomu kosztu wytworzenia istotne znaczenie ma rozróżnienie stałych i zmiennych kosztów pośrednich. Wyjaśnienie tych pojęć zostało przedstawione w MSR następująco: „Stalymi pośrednimi kosztami produkcji są te pośrednie koszty produkcji, które pozostają stosunkowo niezmiennie niezależnie od wielkości produkcji, takie jak koszty amortyzacji i utrzymania budynków i wyposażenia fabryki oraz produkcyjne (fabryczne) koszty zarządzania i administracji”⁹. Wielkość kosztów stałych nie jest zależna od poziomu produkcji w krótkim okresie sprawozdawczym, gdyż wynika z długookresowego zaangażowania zasobów. „Zmiennymi pośrednimi kosztami produkcji są te pośrednie koszty produkcji, które zmieniają się bezpośrednio lub prawie bezpośrednio wraz ze zmianą wielkości produkcji, takie jak pośrednie koszty materiałów i robocizny”¹⁰. Koszty zmienne to takie koszty, których wielkość całkowita zmienia się wraz ze zmianami rozmiaru działalności. Dokonując klasyfikacji kosztów na koszty stałe bądź zmienne, należy zaakcentować fakt, iż brana jest pod uwagę tylko i wyłącznie reakcja kosztu na zmiany wielkości produkcji, a wszelkie inne czynniki są pomijane.

⁸ Ibid.

⁹ MSR 2, op. cit., § 12.

¹⁰ Ibid.

Zarówno MSR, jak i Ustawa nie omawiają bliżej metod podziału, sposobu kwalifikowania kosztów pośrednich produkcji do stałych i zmiennych¹¹. Podział kosztów na stałe i zmienne jest trudnym zadaniem, które jednostka powinna zlecić osobie znającej doskonale specyfikę danego procesu wytwórczego, a także problematykę rachunku kosztów. Występują nawet opinie, iż w niektórych podmiotach gospodarczych ze względu na specyfikę działalności jest to niezasadne lub wręcz niemożliwe.

Wyodrębnienie stałych i zmiennych kosztów pośrednich jest istotne, ponieważ do kosztu wytworzenia zapasu zgodnie z Ustawą należy zaliczyć zmienne pośrednie koszty produkcji oraz tę część stałych, pośrednich kosztów produkcji, które odpowiadają poziomowi tych kosztów przy normalnym wykorzystaniu zdolności produkcyjnych¹². Podobnie zagadnienie to zostało opisane w MSR¹³. Wynika stąd, że do kosztu wytworzenia produktu spośród kosztów pośrednich produkcji w całości zaliczane są tylko koszty zmienne¹⁴. Koszty stałe, dotyczące okresu rozlicza się w proporcji do normalnej zdolności produkcyjnej i dzieli się je na dwie części. Część, która dotyczy normalnej zdolności produkcyjnej, zwiększa koszt wytworzenia produktów, natomiast koszty stałe dotyczące niewykorzystanej zdolności produkcyjnej (nazywane także kosztami nieużytecznymi, kosztami nieuzasadnionymi, kosztami pustymi lub kosztami gotowości) są traktowane jako koszty okresu i w rezultacie trafiają na wynik finansowy okresu sprawozdawczego, w którym zostały poniesione, nie zwiększając wartości stanu produktów (rysunek 1)¹⁵. Koszty te, zgodnie ze stanowiskiem Komitetu Standardów Rachunkowości, powinny obciążyć pozycję „Koszt wytworzenia sprze-

¹¹ W praktyce stosowane są najczęściej następujące metody ich podziału (por. K. Zadrozny: *Rachunek kosztów a zmiany w ustawie o rachunkowości*. „Rachunkowość” 2002, nr 6, s. 29):

- księgowa (analityczno-księgowa), która polega na zakwalifikowaniu każdego składnika kosztów do zmiennych lub stałych, kierując się znajomością rzeczy i logiką,
- obserwacji i studiów technologicznych, w której dla każdej z faz procesu technologicznego ustala się na podstawie obserwacji i dedukcji koszty uznane za stałe i zmienne,
- statystyczne, matematyczne, polegające na obserwacji kształtowania się poszczególnych składników kosztów za kolejne okresy przy znanej wielkości produkcji w tych okresach.

Komitet Standardów Rachunkowości proponuje wydzielenie kosztów stałych i zmiennych za pomocą jednej z poniższych metod (Stanowisko Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie ustalania kosztu wytworzenia dla celów bilansowej wyceny zapasów, zał. do Uchwały nr 1/07 Komitetu Standardów Rachunkowości z dnia 16 stycznia 2007 r.):

- księgowej,
- statystycznej,
- podziału zasobów na zasoby elastyczne (zmienne) i zaangażowane.

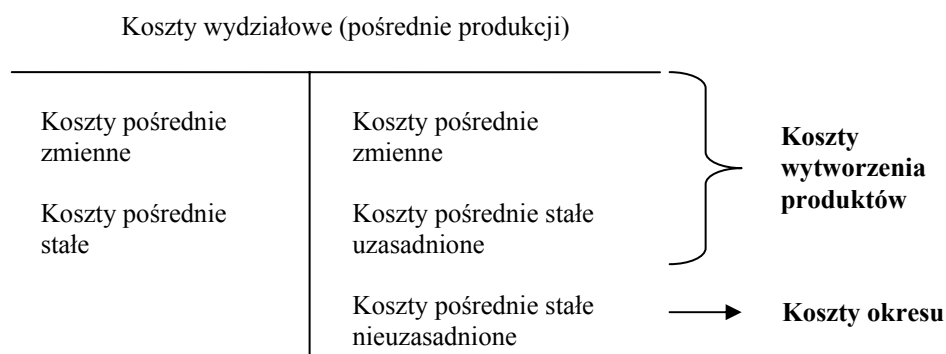
¹² Art. 28.3 Ustawy o rachunkowości, op. cit.

¹³ MSR 2, op. cit., § 13.

¹⁴ Wyjątkiem może być nietypowo wysokie zużycie zasobów.

¹⁵ *Rachunkowość zarządcza i rachunek kosztów*. T. I. Red. G.K. Świdorska. Difin, Warszawa 2002, s. 2.104-2.105, 2.108.

danych produktów” kalkulacyjnego rachunku zysków i strat albo wpłynąć na wartość pozycji „Zmiana stanu produktów” w przypadku porównawczego wariantu rachunku zysków i strat¹⁶.



Rys. 1. Ujęcie kosztów pośrednich produkcji

Źródło: Na podstawie: Art. 28 ust. 3 Ustawa o rachunkowości z dnia 29 września 1994 r. (Dz.U. 2002, nr 76, poz. 694 z późn. zm.).

Z ustaleniem części pośrednich kosztów stałych produkcji, która jest zaliczana do kosztu wytworzenia danego dobra, wiąże się ściśle określenie normalnego poziomu wykorzystania zdolności produkcyjnych. Zgodnie z Ustawą za normalny poziom wykorzystania zdolności produkcyjnych uznaje się przeciętną, zgodną z oczekiwaniami w typowych warunkach wielkość produkcji za daną liczbę okresów lub sezonów, przy uwzględnieniu planowych remontów¹⁷. Przy ustalaniu normalnego poziomu wykorzystania zdolności produkcyjnych należy uwzględnić, zgodnie z Ustawą, utratę zdolności produkcyjnych z tytułu planowanych remontów bądź innych sytuacji, które powodują, iż jednostka nie może w rzeczywistości wykorzystywać teoretycznych zdolności produkcyjnych. MSR dopuszczają zastosowanie aktualnego poziomu produkcji, jeśli jest on zbliżony do poziomu normalnego¹⁸. Pomiar wielkości niewykorzystanego potencjału produkcyjnego, zależnie od sposobu organizacji produkcji, może nastąpić na poziomie:

¹⁶ Stanowisko Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie ustalania kosztu wytworzenia dla celów bilansowej wyceny zapasów, op. cit.

¹⁷ Art. 28.3 Ustawy o rachunkowości, op. cit.

¹⁸ MSR 2, op. cit., § 13.

- całego zakładu produkcyjnego,
- jednostek organizacyjnych zakładu, np. wydziałów,
- linii produkcyjnych w ramach poszczególnych wydziałów,
- stanowisk roboczych w ramach poszczególnych linii lub wydziałów,
- pojedynczych zasobów wykorzystywanych w jednostce w postaci maszyn, ludzi i pomieszczeń¹⁹.

Ustawa dopuszcza możliwość zwolnienia jednostek z obowiązku ustalania kosztów niewykorzystanych zdolności produkcyjnych. Jednostkami, które mogą aktywować koszt wytworzenia na poziomie wszystkich kosztów pośrednich produkcji, są te, których roczne sprawozdanie finansowe nie podlega obowiązkowi badania i ogłaszania w myśl art. 64 ust. 1 Ustawy²⁰. Jest jednak wiele jednostek, na które Ustawa nakłada obowiązek ustalania wysokości tzw. kosztów nieuzasadnionych, a w których, ze względu na specyfikę działalności, nie zawsze takie wyliczenia są zasadne, a nawet możliwe. Przykładem takiej jednostki jest kopalnia węgla kamiennego.

2. Specyfika kopalni węgla kamiennego a występowanie współzależności między wysokością kosztu a wielkością produkcji

Kopalnie węgla kamiennego są przykładem produkcji prostej masowej, gdzie uzyskiwany jest jeden główny produkt, jakim jest węgiel kamienny. Komitet Standardów Rachunkowości proponuje, aby liczenie niewykorzystanych zdolności produkcyjnych odbywało się tutaj na poziomie całej kopalni. Potencjałem kopalni ma być wydobywanie mierzone w tysiącach ton, a jednostką pomiaru niewykorzystanego potencjału – liczba ton wydobywanej kopaliny²¹.

Kopalnia węgla kamiennego, z pozoru o prostej działalności, jest jednak bardzo specyficzną jednostką, która „w istocie nie produkuje (nie wytwarza) kopaliny²², a dokładnie węgla kamiennego, a jedynie ją pozyskuje. Po prostu

¹⁹ Stanowisko Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie ustalania kosztu wytworzenia dla celów bilansowej wyceny zapasów, op. cit.

²⁰ Art. 28.4a Ustawy o rachunkowości, op. cit.

²¹ Stanowisko Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie ustalania kosztu wytworzenia dla celów bilansowej wyceny zapasów, op. cit.

²² „Złożem kopaliny jest takie naturalne nagromadzenie minerałów i skał oraz innych substancji stałych gazowych i ciekłych, których wydobywanie może przynieść korzyść gospodarczą”. Ustawa z dnia 4 lutego 1994 r. Prawo geologiczne i górnicze (Dz.U. z 01.03.1994, nr 27).

«opróżnia magazyn» napełniony kiedyś przez naturę, co w przyjętej terminologii jest najczęściej określane jako «górnicza eksploatacja złoża»²³. Owo „opróżnienie magazynu” wiąże się z urabianiem węgla z calizny, z określonego przodka, wytransportowaniem go z pokładu, przewiezieniem go przekopami pod szyb i wyciągnięciem szybem na powierzchnię, ale również z dostarczeniem powietrza, maszyn i urządzeń, obudowy wyrobisk pod powierzchnią ziemi. Ponieważ działalność kopalni jest prowadzona zarówno pod powierzchnią ziemi, jak i na jej powierzchni, całkowite koszty działalności operacyjnej kopalni można podzielić na tzw. koszty „dołu” oraz koszty „powierzchni”. Koszty „dołu” to wszystkie koszty ponoszone pod powierzchnią ziemi w związku z wydobywaniem węgla. Na koszty „powierzchni” składają się wszystkie koszty ponoszone na powierzchni ziemi związane z produkcją węgla, z pozostałą działalnością produkcyjną kopalni (np. produkcja wody cieplej, powietrza sprężonego, wody pitnej, wody przemysłowej, metanu, pyłu dyminicowego, a także usług) oraz pozostałe koszty. Koszty składające się na koszt wytworzenia (pozyskania) węgla są zatem ponoszone na „dole” oraz na „powierzchni”. Na koszty wytworzenia węgla (w górnictwie tzw. koszt kopaliny) składa się koszt danego przodka, z którego wydobywany jest węgiel oraz część kosztów wspólnych, ponoszonych pod ziemią, jak również na powierzchni, a także koszty przeróbki (wzbogacania) kopaliny²⁴. Dokładniej, na koszt wytworzenia węgla w kopalniach składają się koszty:

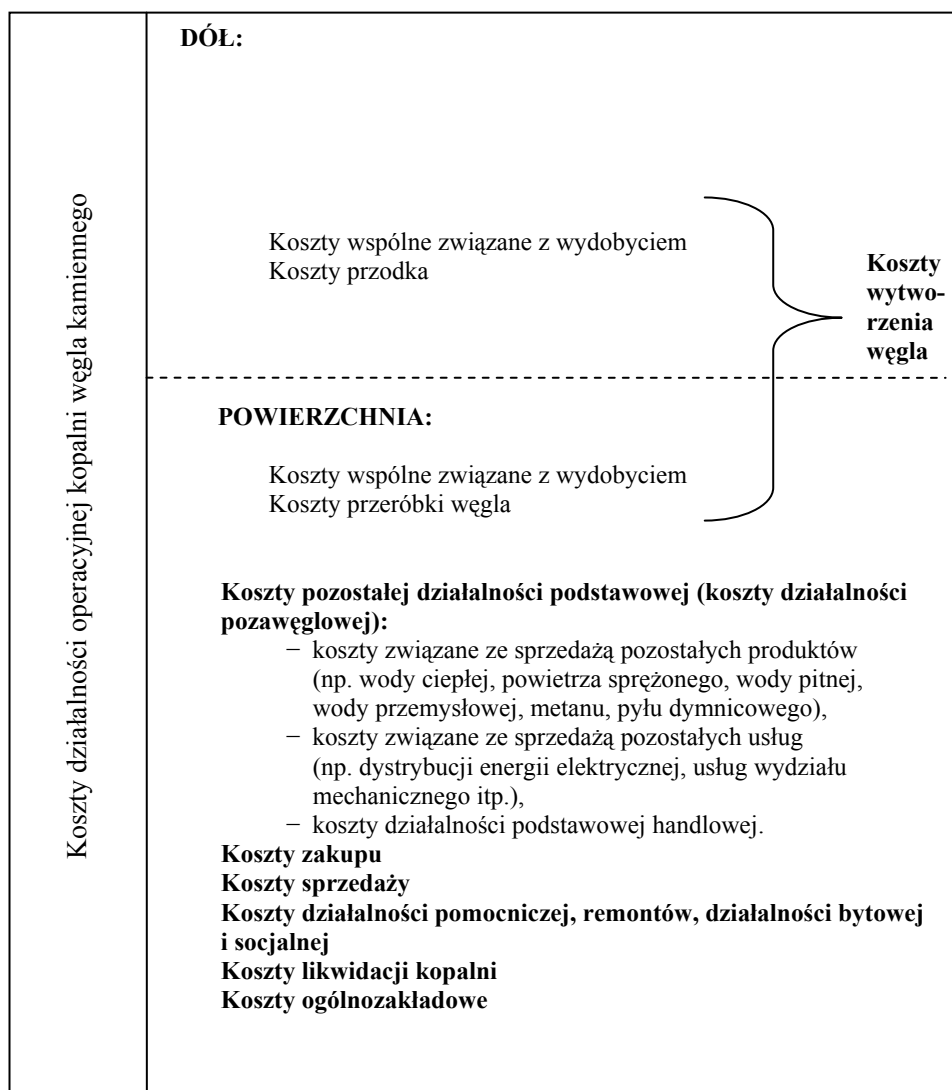
- odkrycia zasobów eksploatacyjnych,
- wydobywania,
- wzbogacenia węgla,
- środowiska (poniesione na ochronę środowiska),
- transportu węgla do odbiorców²⁵.

Powyższą zależność przedstawia rysunek 2.

²³ Por. A. Lisowski: *Jeszcze raz o strukturalnym układzie rozliczania kosztów i ich nadążnym planowaniu w górnictwie węgla kamiennego*. „Wiadomości Górnicze” 1998, nr 2.

²⁴ Procesy wzbogacania mają na celu osiągnięcie określonych parametrów jakościowych, dostosowując jakość sortymentów handlowych do potrzeb rynku.

²⁵ Por. M. Księżyk: *Kierunki urealnienia kosztów wydobywania węgla kamiennego w Polsce (na szczeblu bezpośredniego producenta)*. „Gospodarka Surowcami Mineralnymi” 1998, t. 14, z. 4.



Rys. 2. Koszty działalności operacyjnej w kopalni węgla kamiennego

Źródło: Na podstawie: *Zakładowy Plan Kont z komentarzem*. Katowicki Holding Węglowy SA, Katowice 2005.

Znajomość udziału wielkości kosztów stałych i zmiennych w całkowitym koszcie produkcji ma zasadnicze znaczenie m.in. dla właściwego ustalenia wielkości kosztów niewykorzystanych zdolności produkcyjnych, co zostało opisane wcześniej. Pojęcie kosztów stałych i zmiennych ma swe korzenie w przemyśle przetwórczym, gdzie istotą działalności jest produkcja określonego wyrobu czy usługi. W przemyśle górniczym, tak bardzo różnym od wytwórczego, gdzie mówi

się raczej o pozyskiwaniu węgla ze złoża, a nie o wytwarzaniu charakterystycznym dla przemysłu przetwórczego) identyfikacja kosztów stałych i zmiennych produkcji węgla jest bardzo trudna. Międzynarodowe Standardy Rachunkowości podając wcześniej przedstawioną definicję kosztu przetworzenia zapasów, stałymi i zmiennymi kosztami pośrednimi produkcji nazywają te, które zostały poniesione przy przetwarzaniu materiałów na gotowe dobra. Specyfiką kopalni węgla kamiennego jest również to, że materiały nie stanowią surowca do produkcji, lecz element wspomagający wydobywanie węgla. Czy można zatem mówić o występowaniu w kopalniach węgla kamiennego kosztów stałych i zmiennych produkcji?

W górnictwie węgla kamiennego, jak wspomniano wcześniej, działalność jest prowadzona zarówno pod powierzchnią ziemi, jak i na powierzchni. Stałe miejsca pracy występują tylko na powierzchni, gdyż pod ziemią, gdzie ponoszona jest zdecydowanie większa część kosztów zaliczanych do kosztu wytworzenia węgla, miejsca pracy, maszyny, urządzenia stale zmieniają swoje miejsce w związku z wyczerpywaniem się złoża i sięganiem po nowe w innym miejscu. Występuje bardzo duża zmienność warunków eksploatacji w związku ze stałym przemieszczaniem się przodków produkcyjnych. W przemyśle można mówić o względnie stałych (w pewnym okresie) warunkach produkcji czy miejscach wytwarzania. A. Lisowski nazywa kopalnię przedsiębiorstwem magazynowo-transportowym, z którego pozyskuje się kopalinę, a jego przodki produkcyjne stale się przemieszczają, stąd koszty stałe w kopalni mają zupełnie inną charakterystykę niż w przedsiębiorstwach przetwórczych, wymagają odrębnej analizy. Istnieją nawet opinie, że w podziemiu kopalń w praktyce nie ma kosztów stałych (o charakterystyce właściwej przedsiębiorstwom przetwórczym) lub że wszystkie koszty w podziemiu kopalni są stałe, bo poprzez zwiększenie jej wydobywania i wzrost koncentracji (zwłaszcza w przodkach) można znacząco obniżyć jednostkowy koszt produkcji (zł/t)²⁶.

Pomimo iż w koszty kopalni rzadko pozostają na tym samym poziomie przez dłuższy czas, należy zauważyć, że są jednak takie koszty, których trzeba ponieść więcej, by wyprodukować (pozyskać) więcej węgla. Do kosztów zmiennych można również zaliczyć część kosztów ponoszonych na powierzchni związanych z uszlachetnieniem (wzbogaceniem) węgla, których wielkość zależy od ilości przyjętego do przeróbki węgla. Ponadto są również takie koszty, których

²⁶ Por. A. Lisowski: *O kosztach stałych i zmiennych oraz o strukturalnym układzie rozliczania kosztów produkcji w górnictwie węgla kamiennego*. „Wiadomości Górnicze” 1998, nr 11; A. Lisowski: *Podstawy ekonomicznej efektywności podziemnej eksploatacji złóż*. Wydawnictwo GIG, Wydawnictwo naukowe PWN, Katowice-Warszawa 2001, s. 357-360; Por. A. Lisowski: *Jeszcze raz o strukturalnym układzie...*, op. cit.

wielkość istotnie nie zależy od wielkości produkcji, jak np. koszty amortyzacji środków trwałych²⁷, podatek od nieruchomości²⁸. Głównie są to jednak koszty związane z funkcjonowaniem powierzchni kopalni (np. koszt amortyzacji budynków i budowli, obiektów szybowych na powierzchni, koszty utrzymania w gotowości zakładu przeróbki węgla). Udział kosztów powierzchni (w tym kosztów gospodarczo-administracyjnych) w całości kosztów kopalni wynosi ok. 30–35%²⁹, stąd koszty ponoszone pod powierzchnią stanowią zdecydowaną większość. Podział tych kosztów na koszty stałe i zmienne nie jest jednak ewidentny i jednoznaczny. W praktyce kopalnianej prowadzone były badania³⁰ nad istnieniem współzależności między zmianą wielkości produkcji a zmianą wysokości kosztów. Wyniki tych badań nie dały jednak jednoznacznej odpowiedzi na pytanie o występowanie takiej zależności.

3. Problemy w rozróżnieniu kosztów stałych i zmiennych w kopalni węgla kamiennego

Podstawową przeszkodą w określeniu współzależności wielkości wytworzenia węgla i wysokości kosztów jest wspomniana zmienność warunków geologiczno-górnictwowych i warunków bezpieczeństwa pracy, które zaburzają zależność wielkości kosztów od poziomu produkcji³¹. Zmienność kosztu pozyskania węgla wynika ze specyfiki górnictwa. Przodki, z których wydobywa się kopalinę, są nieustannie przemieszczane. W związku z prowadzonym procesem wydobywania kopaliny droga dostawy urobku, transportu materiałów, powietrza ulega wydłużeniu bądź skróceniu, zachodzi konieczność uzupełniania bądź wycofywania wyposażenia, nieustannie zmieniają się warunki naturalne. Duże zróżnicowanie i zmienność kosztów, jak wspomniano wcześniej, są specyficznymi cechami kopalni. Ponadto w górnictwie nie występuje jeden określony koszt pozyskania kopaliny, dodatkowo najczęściej nie istnieje nawet związek między kosztem pozyskiwania węgla a jego parametrami jakościowymi, decydującymi o cenie³². Specyfika kopalń, zmienne warunki naturalne występujące w złożu, неповtarzalność każdego przodka oraz specyfika geologiczno-górnictwa (pozy-

²⁷ Stawka amortyzacji jest tu liczona np. metodą liniową.

²⁸ Por. L. Gawlik: *Koszty stałe i zmienne w kopalniach węgla kamiennego*. „Polityka Energetyczna” 2005, t. 8.

²⁹ Por. A. Lisowski: *O kosztach stałych i zmiennych*..., op. cit.

³⁰ Por. Ibid.; L. Gawlik: *Koszty stałe i zmienne*..., op. cit.

³¹ Por. L. Gawlik: *Koszty stałe i zmienne*..., op. cit.

³² Por. A. Lisowski: *O kosztach stałych i zmiennych*..., op. cit.; A. Lisowski: *Jeszcze raz o strukturalnym układzie*..., op. cit.

skiwanie w warunkach emisji metanu, ciśnienia górotworu, tępań, ciasnocie, wysokiej temperaturze) i technologiczna (zróżnicowany poziom technologiczny) sprawiają, że koszt kopaliny pozyskanej z różnych miejsc jest inny, niepowtarzalny, bardzo zróżnicowany, przeciwnie niż w przemyśle przetwórczym, gdzie w krótkim okresie, gdy ceny zużywanych czynników oraz technologia produkcji nie zostaną zmienione, koszt produktu jest podobny.

Kolejną przeszkodą w podziale kosztów produkcji na te, które zależą bądź nie od wielkości produkcji, jest sposób ujmowania kosztów w kopalniach węgla kamiennego. Ewidencja prowadzona w jednostce musi być dostosowana do wymogów sprawozdawczości finansowej. Dla otrzymania informacji o wysokości kosztów stałych i zmiennych, co dałoby możliwość ustalenia wysokości tych kosztów, które są związane z niewykorzystanymi mocami przetwórczymi, konieczne jest zastosowanie wtórnego rozliczania kosztów produkcji. Rozliczanie to najczęściej odbywa się w jednostce w ramach systemu finansowo-księgowego, jako uszczegółowienie ujęcia pośrednich kosztów produkcji z podziałem na stałe i zmienne. Konieczne jest wówczas, aby każdy rodzaj kosztu został zakwalifikowany jako koszt stały bądź zmienny, lub też określenie, jaka część kosztu jest stała, jaka zmienna. Tylko prawidłowy i dokładny podział kosztów na stałe i zmienne może dostarczyć potrzebnych danych dla ustalenia wysokości tzw. kosztów nieuzasadnionych.

Jedną z poważnych przeszkód w ustaleniu wielkości kosztu stałego i zmiennego produkcji w kopalniach węgla kamiennego jest dotychczasowy tradycyjny sposób ujmowania kosztów, nieuwzględniający podziału na koszty stałe i zmienne. Podstawowym wewnątrzkopalnianym układem analityczno-rozliczeniowym kosztów jest „Wykaz stanowisk kosztów kopalni węgla kamiennego”³³ (tzw. kontownik), który funkcjonuje (z niewielkimi zmianami w stosunku do wersji pierwotnej) poza zakładowym planem kont kopalni, a który został opracowany w latach 1945-1950 w Centralnym Zarządzie Przemysłu Węglowego. Kontownik jest uznawany przez wielu specjalistów jednak za przestarzały, dający bardzo ograniczony zakres informacji na temat procesów produkcyjnych zachodzących zarówno pod, jak i nad powierzchnią ziemi. Wykaz ten pozwala na identyfikację kosztów kopalni jako całości w jednej analityczno-rozliczeniowej „płaszczyźnie”, obejmującej całą kopalnię i nie daje możliwości podziału kosztów na stałe i zmienne³⁴.

³³ Wykaz stanowisk kosztów w kopalniach węgla kamiennego. Ministerstwo Górnictwa i Energetyki, Katowice 1984.

³⁴ Por. A. Lisowski: *Koncepcja systemu symulacyjnego, zintegrowanego planowania inwestycyjno-produkcyjnej działalności podziemnych kopalń – System SZP*. W: A. Lisowski: *Górnictwo węgla kamiennego w Polsce. Ku następnej generacji kopalń i sektora (1996-2005)*. Główny Instytut Górnictwa, Katowice 2006; A. Lisowski: *Podstawy ekonomicznej efektywności podziemnej eksploatacji...*, op. cit. s. 305-327.

A. Lisowski widzi szanse na ukazanie zależności pomiędzy wysokością ponoszonych kosztów a wielkością produkcji węgla w modyfikacji sposobów dekretacji kosztów produkcji. Współzależność tę można łatwiej by ustalić, gdyby koszty były grupowane według miejsc powstawania, z podziałem na konkretne przodki i ciągi produkcyjne. W konsekwencji prac nad usprawnieniem sposobu grupowania kosztów kopalni zaczęto przydzielać indywidualne numery rozliczeniowe wszystkim przodkom eksploatacyjnym i przygotowawczym, przyporządkowując tym samym niestety jedynie koszty bezpośrednie przodków miejsc ich powstawania. A. Lisowski zwraca uwagę na to, iż prawidłowo prowadzony rachunek kosztów powinien zapewniać taki podział na ogniwa terytorialne, aby umożliwiał i ułatwiał wyznaczenie dla każdego przodka eksploatacyjnego całkowitego kosztu produkowanego w nim węgla, a więc zarówno kosztu przodków, jak również kosztu powstającego w chodnikach obsługujących przodka, w przekopach i szybach oraz na powierzchni, łącznie z kosztem procesu wzbogacania. Charakterystyka pojedynczego przodka produkcyjnego jest zbliżona do pojedynczego przedsiębiorstwa, stąd kwalifikowanie kosztów wytworzenia węgla do kategorii kosztów stałych lub zmiennych w tym obszarze wydawałoby się bardziej zasadne³⁵. Pomiar wielkości wykorzystanego i niewykorzystanego potencjału mógłby wówczas wystąpić na poziomie określonego przodka.

Podsumowanie

Podział kosztów stałych na uzasadnione i nieuzasadnione ma bardzo duże znaczenie w ustalaniu jednostkowego kosztu wytworzenia we właściwej wysokości dla wyceny zapasów. Brak wyodrębnienia kosztów tzw. nieuzasadnionych z kosztu wytworzenia produktu wiąże się z brakiem możliwości porównywania jednostkowego kosztu wytworzenia w kolejnych okresach pod kątem zużytych czynników produkcji, gdyż na zmianę jego wielkości wpływałyby także zmiany w stopniu wykorzystania zdolności produkcyjnych. Sytuacja taka spowodowałaby dostarczanie fałszywych informacji dla zarządzających do oceny rentowności produktów. Trudno byłoby określić, jak pozostałe, istotne czynniki, inne niż zmiany wielkości produkcji wpływają na zmiany w wysokości jednostkowego kosztu wytworzenia. To zdecydowanie naruszałoby wiarygodny obraz sytuacji finansowej i majątkowej jednostki³⁶.

³⁵ Ibid.; A. Lisowski: „Wojna 30-letnia” o usprawnienie systemu identyfikacji elementarnych założeń gospodarczych w kopalniach węgla kamiennego. „Przegląd Górniczy” 1996, nr 99; A. Lisowski: *Podstawy ekonomicznej efektywności...*, op. cit., s. 305-327.

³⁶ Por. *Rachunkowość zarządcza...*, op. cit., s. 2-108.

Międzynarodowe Standardy Rachunkowości oraz Ustawa nakładają na jednostki obowiązek wyłączenia z kosztu wytworzenia tzw. kosztów nieuzasadnionych. Ze względu na skomplikowany proces technologiczny w kopalniach węgla kamiennego występują okresy niewykorzystania posiadanej zdolności wydobywczej, a co za tym idzie tzw. koszty nieuzasadnione. Wówczas, w przypadku ewidentnego niewykorzystywania potencjału wytwórczego, zasadne wydaje się zaliczenie kosztów związanych z jego utrzymaniem jako tzw. kosztów nieuzasadnionych, aby aktywa jako źródło przyszłych korzyści ekonomicznych nie były wyceniane w wartości obejmującej również koszty niewykorzystanych zdolności produkcyjnych³⁷. Ze względu na opisane powyżej trudności z wyodrębnieniem w kopalnianej rzeczywistości kosztów stałych i zmiennych produkcji nasuwa się jednak pytanie o zasadność tego postępowania, gdyż użyteczność informacji, których wiarygodność budzi zastrzeżenia, jest niewielka lub wręcz żadna. Podział kosztów wytworzenia (pozyskania) węgla na koszty stałe i zmienne jest bardzo trudnym zadaniem, a wyniki badań nad tym podziałem są często niejednoznaczne, stąd wiedza o udziale kosztów stałych i zmiennych w górnictwie węgla kamiennego nie jest powszechna. Zasadne wydaje się odwołanie do koncepcji wiernego obrazu (ang. *true and fair view*³⁸). W sytuacjach nietypowych, specyficznych, takich, dla których trudno znaleźć rozwiązanie w prawie bilansowym, to właśnie zasada *true and fair view* wydaje się swoistym usprawiedliwieniem stosowanych rozwiązań. To odwoływanie się do konieczności przedstawiania obrazu działalności gospodarczej w sposób rzetelny, staranny i jasny jest podstawowym motywem postępowania³⁹. Zadaniem tej zasady jest zapewnienie określonego, wysokiego poziomu jakości informacji płynących z systemu rachunkowości.

³⁷ Por. Ibid.

³⁸ W polskiej literaturze przedmiotu *true and fair* jest tłumaczone jako: wierny, prawidłowy, rzetelny, poprawny, prawdziwy, autentyczny, realny. Obowiązek stosowania zasady *true and fair view* w polskim ustawodawstwie nakłada na jednostki Ustawa. Zgodnie z art. 4 ust. 1 „jednostki obowiązane są stosować przyjęte zasady (politykę) rachunkowości, rzetelnie i jasno przedstawiając sytuację majątkową i finansową oraz wynik finansowy” (art. 4.1 Ustawa o rachunkowości, op. cit.). W Międzynarodowych Standardach Rachunkowości zasada ta jest stawiana za cel rachunkowości, nadrzędną zasadę i regułę postępowania.

³⁹ Por. A. Beresińska, M. Golec, A. Karmańska: *Koncepcja true and fair view w praktyce światowej i w Polsce*. Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej. T. 39. Wydawnictwo Stowarzyszenia Księgowych w Polsce, Warszawa 1997, s. 12-29.

THE PROBLEM OF SEPARATION FIXED AND VARIABLE PRODUCTION COSTS IN COAL MINES

Summary

According to the binding law some entities are bound to exclude idle capacity costs from costs of goods manufactured. The article presents an example of a coal mine as an entity with such a specific production that it seems to be questionable or even impossible to define the interdependence between the scale of production and the amount of total costs and what's more the amount of the idle capacity costs.

III. REWIZJA FINANSOWA I AUDYT WEWNĘTRZNY W ASPEKCIE HARMONIZACJI

Józef Pfaff

KIERUNKI HARMONIZACJI REWIZJI FINANSOWEJ W UNII EUROPEJSKIEJ

Wprowadzenie

Brak zharmonizowanego podejścia do ustawowej rewizji finansowej w UE był powodem, dla którego w 1996 r. Komisja Wspólnot Europejskich (zwana dalej Komisją) zorganizowała szeroko zakrojoną dyskusję na temat zakresu i potrzeby przyszłego działania dotyczącego funkcji ustawowej rewizji finansowej. Dyskusja ta została zainicjowana w Zielonej Księdze Komisji z 1996 r. w sprawie roli i odpowiedzialności biegłego rewidenta w UE¹. W odpowiedzi na tematy poruszone w Zielonej Księdze Komisja uznała potrzebę podjęcia znacznie szerszych działań w zakresie rewizji finansowej niż dotychczas określone w tzw. VIII Dyrektywie², która ogólnikowo zajmowała się tylko zatwierdzaniem biegłych rewidentów w UE.

Wnioski dotyczące polityki, jakie Komisja wyciągnęła z tej dyskusji, zostały zawarte w specjalnym komunikacie Komisji z 1998 r. w sprawie badania ustawowego w UE³. W komunikacie tym zaproponowano między innymi utworzenie Komitetu UE ds. Rewizji Finansowej, który miał rozwinąć współpracy pomiędzy grupą zawodową księgowych i państwami członkowskimi. Nadrzęd-

¹ *Rola, pozycja i odpowiedzialność biegłego rewidenta w Unii Europejskiej*. Zielona Księga. Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 1998.

² Dyrektywa Rady 84/253/EWG z dnia 10.04.1984 w sprawie zatwierdzania osób odpowiedzialnych za dokonywanie ustawowych kontroli dokumentów rachunkowych (Dz.Urz. 126 z 12.05.1984).

³ Ustawowa rewizja finansowa w Unii Europejskiej, droga rozwoju (Dz.Urz. UE C 143 z 8.05.1998).

nym celem tego Komitetu miała być poprawa jakości ustawowej rewizji finansowej poprzez wprowadzenie zewnętrznego systemu zapewnienia jakości, standardów rewizji finansowej oraz wzmocnienie niezależności biegłego rewidenta. Na podstawie pracy tego Komitetu Komisja wydała w listopadzie 2000 r. zalecenia w sprawie zapewnienia jakości⁴ i w maju 2002 r. zalecenia w sprawie niezależności biegłych rewidentów⁵. Obie te rekomendacje zostały wdrożone przez państwa członkowskie.

Spektakularne bankructwa gigantów przemysłowych w Stanach Zjednoczonych oraz w Europie na początku XXI w. podważyły zaufanie społeczne do środowisk księgowo-audytorskich⁶. Sytuacja ta zmusiła Komisję do przyspieszenia prac nad harmonizacją rewizji finansowej w UE, do podjęcia dalszych inicjatyw mających na celu wzmocnienie zaufania inwestora do rynków kapitałowych i podniesienie zaufania publicznego do funkcji rewizji finansowej. Efektem tych prac było uchwalenie przez Parlament Europejski w maju 2006 r. Dyrektywy 2006/43/WE w sprawie ustawowych badań sprawozdań finansowych⁷.

Dyrektywa 2006/43/WE ma doprowadzić do osiągnięcia wysokiego stopnia harmonizacji wymogów dotyczących ustawowego badania sprawozdań finansowych we wszystkich państwach Unii Europejskiej. W związku z tym zawiera wiele uregulowań, których bezwzględne przestrzeganie powinno zapewnić realizację wymienionego celu. Główne założenia Dyrektywy, na których oparto harmonizację rewizji finansowej w UE, można sformułować następująco:

- Dyrektywa nie jest prawem bezpośrednio obowiązującym kraje członkowskie, lecz jej regulacje są uwzględniane w krajowych przepisach w zakresie rewizji finansowej,
- w Dyrektywie są zawarte ogólne wzorce, zasady, reguły, które mają zmniejszyć ilość możliwych rozwiązań w praktyce, pozostawiając jednocześnie miejsce dla krajowych adaptacji i modyfikacji,
- przyjęte w Dyrektywie rozwiązania powinny być jednakowo interpretowane we wszystkich krajach członkowskich.

⁴ Zapewnienie jakości pracy biegłego rewidenta w UE (Dz.Urz. UE I 91 z 31.03.2001).

⁵ Niezależność biegłych rewidentów w UE (Dz.Urz. UE I 191 z 19.07.2020).

⁶ S. Surdykowska: *Rachunkowość kreatywna a MSR/MSSF*. W: *Polska Szkoła Rachunkowości*. Red. M. Gmytrasiewicz, A. Karmańska. SGH, Warszawa 2004, s. 415.

⁷ Dyrektywa 2006/43/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 17 maja 2006 r. w sprawie ustawowych badań rocznych sprawozdań finansowych i skonsolidowanych sprawozdań finansowych, zmieniająca dyrektywy Rady 78/660/EWG i 83/349/EWG oraz uchylająca dyrektywę Rady 84/253/EWG (Dz.Urz. UE (PL) L 157 z 09.06.2006).

Celem niniejszego opracowania jest przedstawienie podstawowych kierunków harmonizacji rewizji finansowej w UE określonych w omawianej Dyrektywie oraz podanie przykładów wprowadzenie tych regulacji do polskich przepisów prawnych.

Podstawowe kierunki harmonizacji ujęte w Dyrektywie 2006/43/WE dotyczą następujących grup zagadnień:

- kwalifikacji i zatwierdzania biegłych rewidentów,
- etyki zawodowej i niezależności,
- standardów rewizji finansowej,
- zapewnienia jakości prac rewizyjnych,
- badania jednostek interesu publicznego,
- współpraca na szczeblu wspólnotowym i międzynarodowym.

1. Kwalifikacje i zatwierdzanie biegłych rewidentów

Harmonizacja rozwiązań w zakresie kwalifikacji i zatwierdzania biegłych rewidentów zakłada, że badanie sprawozdań finansowych w poszczególnych krajach członkowskich może być przeprowadzane wyłącznie przez biegłych rewidentów, zatwierdzonych przez właściwe władze państwa członkowskiego, w tym również organizacje zawodowe, pod warunkiem że podlegają one systemowi nadzoru publicznego. Warunkiem uzyskania zatwierdzenia jest spełnienie wymogów określonych w Dyrektywie 2006/43/WE dotyczące wykształcenia i kompetencji zawodowych.

Osoba fizyczna może być zatwierdzona do przeprowadzania badania ustawowego dopiero po osiągnięciu poziomu wykształcenia dopuszczającego do studiów uniwersyteckich, a następnie ukończeniu kształcenia teoretycznego, przejściu szkolenia praktycznego i zdaniu egzaminu z zakresu kompetencji zawodowych na poziomie uniwersyteckiego egzaminu końcowego, zorganizowanego bądź uznanego przez państwo członkowskie. Dyrektywa określa jednocześnie zakres wiedzy teoretycznej i formę szkolenia praktycznego, co przedstawia tabela 1.

Tabela 1

Wymogi dotyczące wiedzy teoretycznej i praktyki zawodowej

Zakres wiedzy teoretycznej	Forma szkolenia praktycznego
1. Sprawdzenie wiedzy teoretycznej obejmuje w szczególności następujące przedmioty: – ogólną teorię i zasady rachunkowości, – wymogi prawne i standardy dotyczące sporządzania rocznych i skonsolidowanych sprawozdań finansowych, – międzynarodowe standardy rachunkowości, – analizę finansową, – rachunkowość kosztów i rachunkowość zarządczą, – zarządzanie ryzykiem i kontrolę wewnętrzną, – rewizję finansową i umiejętności zawodowe, – wymogi prawne i standardy zawodowe dotyczące badania ustawowego i biegłych rewidentów, – międzynarodowe standardy rewizji finansowej, – etykę zawodową i niezależność 2. Sprawdzenie wiedzy teoretycznej obejmuje również przynajmniej następujące przedmioty w zakresie, w jakim mają one znaczenie dla rewizji finansowej: – prawo spółek i ład korporacyjny, – prawo o postępowaniu upadłościowym i podobnych postępowaniach, – prawo podatkowe, – prawo cywilne i handlowe, – prawo ubezpieczeń społecznych i prawo zatrudnienia, – technologie informacyjne i systemy komputerowe, – mikroekonomię, makroekonomię i ekonomię finansową, – matematykę i statystykę, – podstawowe zasady zarządzania finansowego podmiotów gospodarczych	W celu zapewnienia możliwości zastosowania wiedzy teoretycznej w praktyce: – praktykant musi ukończyć co najmniej trzyletnie szkolenie praktyczne, między innymi w zakresie badania rocznych i skonsolidowanych sprawozdań finansowych, – co najmniej dwie trzecie szkolenia praktycznego musi być ukończone u biegłego rewidenta lub w firmie audytorskiej zatwierdzonej w którymkolwiek państwie członkowskim, – państwa członkowskie zapewnią, by całe szkolenie było przeprowadzone u osób dających odpowiednie gwarancje w zakresie zdolności do prowadzenia szkolenia praktycznego

W celu utrzymania wiedzy teoretycznej, umiejętności i wartości zawodowych na odpowiednio wysokim poziomie państwa członkowskie zobowiązują biegłych rewidentów do udziału w odpowiednich programach kształcenia ustawicznego. Niespełnienie tego wymogu przez biegłego rewidenta musi podlegać odpowiednim sankcjom.

W celu ochrony osób trzecich (jawności) wszyscy zatwierdzeni biegli rewidenci są wpisywani do publicznie dostępnego rejestru, zawierającego podstawowe informacje na ich temat.

2. Etyka zawodowa i niezależność

Biegli rewidenci muszą przestrzegać najwyższych standardów etycznych, podlegają etyce zawodowej obejmującej ich działanie w interesie publicznym, ich uczciwość i obiektywizm oraz ich kompetencje zawodowe i należyta staranność. Odpowiedzialność biegłych rewidentów w zakresie pełnienia funkcji w interesie publicznym oznacza, że na jakości pracy biegłego rewidenta polega zbiorowość osób i instytucji. Dobra jakość badania przyczynia się do prawidłowego funkcjonowania rynków kapitałowych przez zwiększenie wiarygodności i efektywności sprawozdań finansowych.

Biegli rewidenci (i firmy audytorskie) mają obowiązek szanować prywatność swoich klientów. Powinni zatem przestrzegać ścisłych zasad poufności i tajemnicy zawodowej, które nie powinny jednak utrudniać prawidłowego wykonywania ich obowiązków. Powyższe zasady poufności obowiązują także tych biegłych rewidentów, którzy zaprzestali udziału w określonym badaniu sprawozdań finansowych.

Przeprowadzając badania ustawowe, biegli rewidenci i firmy audytorskie zachowują niezależność. W przypadku znalezienia się w sytuacji, gdzie stopień zagrożenia ich niezależności, nawet po zastosowaniu zabezpieczeń w celu jego złagodzenia, jest zbyt wysoki, powinni zrezygnować lub wstrzymać się od przeprowadzenia danego badania. Zabezpieczenia, które należy stosować w celu złagodzenia lub wyeliminowania tych zagrożeń, obejmują zakazy, ograniczenia, inne polityki i procedury oraz wymogi dotyczące ujawniania informacji. Biegli rewidenci i firmy audytorskie powinni odmawiać podejmowania się realizacji jakichkolwiek dodatkowych usług niebędących badaniem, które naruszają ich niezależność. Ponadto niezależności biegłego rewidenta bądź firmy audytorskiej może zagrażać poziom wynagrodzenia otrzymywanego od jednej badanej jednostki lub struktura tego wynagrodzenia.

Dyrektywa 2006/43/WE w zakresie etyki i niezależności wymienia wiele regulacji zalecanych do zastosowania w państwach członkowskich, z których najważniejsze przedstawia tabela 2.

Tabela 2

Regulacje w zakresie etyki i niezależności

Etyka	Niezależność
Państwa członkowskie w swoich przepisach prawnych powinny zapewnić, aby: – wszyscy biegli rewidentzi podlegali zasadom etyki zawodowej obejmującej co najmniej ich działanie w interesie publicznym, uczciwość, obiektywizm oraz kompetencje zawodowe i należyta staranność, – wszystkie informacje i dokumenty, do których biegły rewident ma dostęp w trakcie przeprowadzania badania ustawowego, były chronione na podstawie odpowiednich przepisów dotyczących poufności i tajemnicy zawodowej, – w przypadku zastąpienia jednego biegłego rewidenta przez innego biegłego rewidenta zastępowany biegły rewident udostępniał nowemu biegłemu rewidentowi wszelkie właściwe informacje na temat badanej jednostki, – biegły rewident, który zaprzestał wykonywać określone zlecenie badania, nadal podlegał przepisom dotyczącym poufności i tajemnicy zawodowej	Państwa członkowskie w swoich przepisach prawnych powinny zapewnić aby: – biegły rewident przeprowadzający badanie ustawowe był niezależny od badanej jednostki i nie uczestniczył w procesie decyzyjnym badanej jednostki, – biegły rewident nie przeprowadzał badania ustawowego, jeżeli zachodzi jakikolwiek bezpośredni lub pośredni związek – o charakterze finansowym, gospodarczym, w formie stosunku pracy lub innego rodzaju, włączając świadczenie dodatkowych usług niebędących badaniem – między biegłym rewidentem a badaną jednostką, na podstawie którego obiektywna, rozsądna i poinformowana strona trzecia wynioskowałaby, że niezależność biegłego rewidenta jest zagrożona, – wynagrodzenia za badania ustawowe nie były uzależnione ani kształtowane przez świadczenie dodatkowych usług na rzecz badanej jednostki oraz nie miały w żadnej mierze charakteru warunkowego

3. Standardy rewizji finansowej

Aby zapewnić jednolicie wysoką jakość wszystkich badań ustawowych wymaganych przez prawo wspólnotowe, badania te powinny być przeprowadzane na podstawie Międzynarodowych Standardów Rewizji Finansowej. Aby międzynarodowy standard rewizji finansowej został przyjęty przez UE do stosowania we Wspólnocie, musi być ogólnie akceptowany w skali międzynarodowej i zostać opracowany przy pełnym udziale wszystkich zainteresowanych stron w wyniku jawnej i przejrzystej procedury, poprawiać wiarygodność i jakość rocznych sprawozdań finansowych i skonsolidowanych sprawozdań finansowych oraz prowadzić do dobra wspólnego Europy.

Państwa członkowskie w swoich regulacjach prawnych wymagają od biegłych rewidentów prowadzenia badań ustawowych zgodnie z Międzynarodo-

wymi Standardami Rewizji Finansowej przyjętymi przez Komisję. Dopóki Komisja nie przyjmie międzynarodowego standardu obejmującego dane zagadnienie, w dalszym ciągu może być stosowany krajowy standard rewizji finansowej.

W celu osiągnięcia maksymalnego stopnia harmonizacji państwa członkowskie powinny mieć prawo do określania dodatkowych krajowych procedur lub wymogów dotyczących badania ale jedynie wtedy, gdy wynikają one ze specyficznych krajowych wymogów prawnych odnoszących się do zakresu ustawowego badania rocznych lub skonsolidowanych sprawozdań finansowych.

4. Zapewnienie jakości prac rewizyjnych

Regularne kontrole stanowią właściwy środek służący osiągnięciu jednolite wysokiej jakości badań ustawowych. Biegli rewidentzi (i firmy audytorskie) powinni być objęci systemem zapewnienia jakości zorganizowanym w sposób gwarantujący jego niezależność od kontrolowanych podmiotów.

Dyrektywa określa kryteria, jakim powinien odpowiadać system zapewnienia jakości:

- jego organizacja powinna gwarantować niezależność od kontrolowanych biegłych rewidentów i firm audytorskich oraz podlegać nadzorowi publicznemu,
- finansowanie systemu powinno być wolne od jakichkolwiek niepożądanych wpływów ze strony biegłych rewidentów lub firm audytorskich,
- osoby przeprowadzające kontrole zapewnienia jakości muszą posiadać odpowiednie wykształcenie zawodowe i stosowne doświadczenie w zakresie badania ustawowego oraz sprawozdawczości finansowej,
- procedury doboru kontrolerów realizujących konkretne zlecenia kontroli systemu zapewnienia jakości powinny zapewnić, by między kontrolerami a kontrolowanym biegłym rewidentem nie zachodził konflikt interesów,
- zakres kontroli zapewnienia jakości powinien obejmować ocenę zgodności z obowiązującymi standardami rewizji finansowej i wymogami z zakresu niezależności, ocenę ilości i jakości wykorzystanych zasobów, ocenę naliczonego wynagrodzenia za badanie oraz ocenę systemu wewnętrznej kontroli jakości firmy audytorskiej,
- kontrole zapewnienia jakości powinny być przeprowadzane co najmniej co sześć lat,
- rezultaty funkcjonowania systemu zapewniania jakości powinny być co roku publikowane,

- zalecenia wynikające z przeprowadzonych kontroli powinny być wykonane przez biegłego rewidenta lub firmę audytorską w odpowiednio krótkim czasie; jeśli zalecenia te nie zostaną wykonane, dany biegły rewident lub firma audytorska podlegają systemowi działań dyscyplinujących lub sankcjom.

Nadzór publiczny jest głównym elementem utrzymania zaufania do funkcji rewizji finansowej. Ograniczenie zaufania jest w części oparte na publicznym wrażeniu, że w każdym zawodzie mającym własny samorząd występuje konflikt interesów, gdy zajmuje się on swoimi uchybieniami.

Państwa członkowskie organizują skuteczny system nadzoru publicznego nad biegłymi rewidentami i firmami audytorskimi. Publicznym nadzorem są objęci wszyscy biegli rewidenty i firmy audytorskie.

System nadzoru publicznego powinien być zarządzany przez osoby niewykonyjące zawodu, posiadające wiedzę z dziedzin istotnych dla badania ustawowego. Osoby uczestniczące w zarządzaniu systemem nadzoru publicznego są wybierane zgodnie z niezależną i przejrzystą procedurą wyboru.

Do systemu nadzoru publicznego należy ostateczna odpowiedzialność za nadzór nad:

- zatwierdzaniem oraz rejestracją biegłych rewidentów i firm audytorskich,
- przyjmowaniem standardów etyki zawodowej, wewnętrznej kontroli jakości firm audytorskich oraz rewizji finansowej,
- kształceniem ustawicznym, zapewnianiem jakości oraz systemami dochodzeń i systemami dyscyplinarnymi.

System nadzoru publicznego powinna cechować przejrzystość – niezbędne jest publikowanie rocznych programów prac i sprawozdań z działalności systemu, zaś jego finansowanie musi być wolne od jakiegokolwiek niewłaściwego wpływu biegłych rewidentów bądź firm audytorskich.

5. Badanie jednostek interesu publicznego

Jednostki interesu publicznego, w rozumieniu omawianej Dyrektywy, to jednostki, których zbywalne papiery wartościowe są dopuszczone do obrotu na rynku regulowanym któregośkolwiek z państw członkowskich, lub jednostki o doniosłym znaczeniu publicznym ze względu na charakter prowadzonej przez nie działalności, ich wielkość lub ilość zatrudnionych pracowników. Do badania jednostek interesu publicznego Dyrektywa przewiduje szczególne wymogi, które scharakteryzowano w tabeli 3.

Tabela 3

Badanie jednostek interesu publicznego

Wymogi	Uszczegółowienie
1	2
Przejrzystość	Firmy audytorskie przeprowadzające badanie ustawowe jednostek interesu publicznego mają obowiązek publikowania na swojej stronie internetowej, w ciągu trzech miesięcy od zakończenia każdego roku obrotowego, rocznego, przejrzystego sprawozdania, które obejmuje szczegółowo informacje o firmie audytorskiej: a) opis formy prawnej, struktury własnościowej i struktury zarządzania firmą audytorską, b) opis danej sieci – w przypadku gdy firma audytorska należy do sieci, c) opis systemu wewnętrznej kontroli jakości oraz oświadczenie organu zarządzającego na temat skuteczności jego funkcjonowania, d) wykaz jednostek interesu publicznego, dla których dana firma audytorska przeprowadzała badania ustawowe w poprzednim roku obrotowym, e) oświadczenie o praktykach firmy audytorskiej w zakresie zapewnienia niezależności, f) oświadczenie o stosowanej przez firmę audytorską polityce w zakresie doskonalenia ustawicznego biegłych rewidentów, g) informacje finansowe ilustrujące znaczenie danej firmy audytorskiej, takie jak łączny obrót w rozbiciu na wynagrodzenia za badanie ustawowe rocznych i skonsolidowanych sprawozdań finansowych oraz wynagrodzenia naliczone za inne usługi atestacyjne, usługi doradztwa podatkowego oraz usługi niebędące badaniem, h) informacje o zasadach wynagradzania partnerów
Komitety do spraw audytu	1. Każda jednostka interesu publicznego posiada komitet ds. audytu. Państwo członkowskie określa, czy komitet ds. audytu powinien składać się z członków organu nadzorczego badanej jednostki lub członków wybranych na walnym zgromadzeniu wspólników badanej jednostki. Przynajmniej jeden członek komitetu ds. audytu jest niezależny i posiada kompetencje w dziedzinie rachunkowości lub rewizji finansowej. 2. Komitet ds. audytu między innymi: a) monitoruje proces sprawozdawczości finansowej, b) monitoruje skuteczność istniejących w spółce systemów kontroli wewnętrznej oraz zarządzania ryzykiem, c) monitoruje badanie ustawowe rocznych i skonsolidowanych sprawozdań finansowych, d) dokonuje przeglądu i monitoruje niezależność biegłego rewidenta lub firmy audytorskiej, a w szczególności świadczenie dodatkowych usług na rzecz badanej jednostki

cd. tabeli 3

1	2
	3. Propozycja organu administracyjnego lub organu nadzorczego, dotycząca wyboru biegłego rewidenta lub firmy audytorskiej, opiera się na zaleceniu komitetu ds. audytu. 4. Biegli rewidentzi lub firmy audytorskie przeprowadzające badanie ustawowe jednostek interesu publicznego: a) co roku przedkładają na piśmie komitetowi ds. audytu oświadczenie potwierdzające ich niezależność od badanej jednostki, b) omawiają z komitetem ds. audytu zagrożenia dla ich niezależności oraz zabezpieczenia zastosowane w celu ograniczenia tych zagrożeń, c) co roku przedkładają komitetowi ds. audytu informacje na temat wszelkich dodatkowych usług świadczonych na rzecz badanej jednostki, d) składają sprawozdanie komitetowi ds. audytu o kluczowych zagadnieniach wynikających z badania ustawowego, a w szczególności o istotnych niedociągnięciach w kontroli wewnętrznej w odniesieniu do procesu sprawozdawczości finansowej
Kluczowy partner	1. Państwa członkowskie zapewniają, aby kluczowy partner firmy audytorskiej odpowiedzialny za przeprowadzenie badania ustawowego zmieniał się przynajmniej raz na siedem lat od daty wyznaczenia oraz aby miał możliwość ponownego uczestniczenia w badaniu badanej jednostki po upływie co najmniej dwóch lat. 2. Biegły rewident lub kluczowy partner firmy audytorskiej, przeprowadzający badanie ustawowe w imieniu firmy audytorskiej, nie może przyjąć kluczowego stanowiska kierowniczego w badanej jednostce przed upływem co najmniej dwóch lat od ustąpienia z funkcji przeprowadzającego badanie
Kontrola systemu zapewnienia jakości	W przypadku biegłych rewidentów lub firm audytorskich przeprowadzających badania ustawowe jednostek interesu publicznego kontrola zapewnienia jakości odbywa się co najmniej raz na trzy lata

6. Współpraca na szczeblu wspólnotowym i międzynarodowym

Wzajemne powiązanie rynków kapitałowych uwypukla potrzebę zapewnienia także wysokiej jakości pracy wykonywanej przez biegłych rewidentów z państw trzecich w odniesieniu do rynku kapitałowego Wspólnoty. W tym zakresie Dyrektywa przewiduje odpowiednie procedury współpracy z biegłymi rewidentami z innych państw członkowskich lub z państw trzecich (spoza UE). W ramach Wspólnoty Dyrektywa przewiduje:

- każde państwo członkowskie jest zobowiązane do wyznaczenia właściwych władz (organów) dla realizacji celów przewidzianych w niniejszej Dyrektywie i poinformowania Komisji o ich wyznaczeniu,
- właściwe władze państw członkowskich odpowiedzialne za zatwierdzanie, rejestrację, zapewnianie jakości, inspekcję i dyscyplinę współpracują ze sobą, gdy tylko jest to konieczne,
- do wykonywania poszczególnych zadań wynikających z niniejszej Dyrektywy właściwe władze w państwie członkowskim odpowiedzialne za zatwierdzanie, rejestrację, zapewnianie jakości, inspekcję i dyscyplinę udzielają pomocy właściwym władzom w innych państwach członkowskich, w szczególności wymieniają informacje i współpracują przy dochodzeniach związanych z prowadzeniem badań ustawowych,
- rozwiązania regulacyjne każdego państwa członkowskiego respektują zasady regulacji i nadzoru innego państwa członkowskiego, w którym biegły rewident lub firma audytorska zostali zatwierdzeni.

Złożoność badań międzynarodowych grup wymaga dobrej współpracy pomiędzy właściwymi władzami państw członkowskich a właściwymi władzami państw trzecich. W tym zakresie Dyrektywa przewiduje:

- z zastrzeżeniem wzajemności właściwe władze państwa członkowskiego mogą zatwierdzić biegłego rewidenta z państwa trzeciego, jeśli dana osoba dostarczyła dowody, że spełnia wymogi równoważne z wymogami określonymi w niniejszej Dyrektywie,
- państwa członkowskie poddają zarejestrowanych biegłych rewidentów i jednostki audytorskie z państwa trzeciego swoim systemom nadzoru, swoim systemom zapewniania jakości i swoim systemom dochodzeń oraz sankcji,
- państwa członkowskie mogą zezwolić na przekazanie właściwym władzom państwa trzeciego dokumentacji roboczej z badania lub innych dokumentów będących w posiadaniu biegłych rewidentów lub firm audytorskich zatwierdzonych przez nie, pod warunkiem że:
 - a) dokumentacja robocza z badania lub inne dokumenty odnoszą się do badań spółek, które wyemitowały papiery wartościowe w tym państwie trzecim lub które wchodzi w skład grupy wydającej ustawowe skonsolidowane sprawozdania finansowe w tym państwie trzecim,
 - b) przekazanie odbywa się za pośrednictwem miejscowych właściwych władz do właściwych władz tego państwa trzeciego, na żądanie tych władz,
 - c) między danymi właściwymi władzami istnieją ustalenia robocze oparte na zasadzie wzajemności.

Podsumowanie

Komisja Wspólnot Europejskich, dążąc do harmonizacji rewizji finansowej w skali UE, wybrała instrument prawodawstwa w postaci dyrektywy, co oznacza przyjęcie koncepcji harmonizacji minimalnej. Państwa członkowskie wymagające badania ustawowego mogą wprowadzić w tym zakresie bardziej rygorystyczne wymogi.

Przyjmują one i publikują przepisy konieczne do zachowania zgodności z wymogami niniejszej dyrektywy, informując o tym bezzwłocznie Komisję.

Wprowadzenie rozwiązań postanowień Dyrektywy 2006/43/WE do polskich przepisów nastąpiło w dwóch etapach:

1. W 2008 r. drogą wprowadzenia odpowiednich zmian w Ustawie o rachunkowości polegających na ustanowieniu obowiązku podawania w sprawozdaniu finansowym wynagrodzenia biegłego rewidenta lub firmy audytorskiej za świadczone w roku obrotowym usługi w zakresie badania rocznego sprawozdania finansowego, inne usługi poświadczające, doradztwa podatkowego oraz pozostałe usługi⁸,
2. W 2009 r. poprzez uchwalenie nowej ustawy o biegłych rewidentach⁹, która kompleksowo uwzględniła regulacje w zakresie ustawowego badania, a w tym:
 - zawód biegłego rewidenta, uzyskiwanie uprawnień, prowadzenie rejestru biegłych rewidentów,
 - samorząd zawodowy biegłych rewidentów,
 - odpowiedzialność dyscyplinarną biegłych rewidentów,
 - podmioty uprawnione do badania sprawozdań finansowych,
 - warunki i zasady wykonywania czynności rewizji finansowej,
 - nadzór publiczny,
 - czynności rewizji finansowej w jednostkach zainteresowania publicznego,
 - współpraca z innymi państwami UE i państwami trzecimi.

W miarę dalszego rozwijania krajowego prawodawstwa należy dążyć do jak największej spójności przepisów krajowych z celami przedmiotowej Dyrektywy.

⁸ Ustawa z dnia 18 marca 2008 r. o zmianie ustawy o rachunkowości (Dz.U. 2008, nr 63, poz. 393).

⁹ Ustawa z dnia 7 maja 2009 r. o biegłych rewidentach i ich samorządzie, podmiotach uprawnionych do badania sprawozdań finansowych oraz o nadzorze publicznym (Dz.U. 2009, nr 77, poz. 649).

DIRECTIONS OF FINANCIAL REVIEW HARMONIZATION IN THE EUROPEAN UNION

Summary

Spectacular bankruptcies of industrial giants in the USA and Europe at the beginning of the 21st century accelerated works of European Commission over financial review harmonization in the EU, through introducing actions in order to strengthen investors' trust towards the capital market and increasing public trust towards the functions of financial review. The article describes basic directions of harmonization contained in the 2006/43/WE directive concerning the following matters: qualifications and acceptance of skilled auditors, professional ethics and independence, standards of financial review, providing the quality of review works, controlling the units of public benefits and local and international cooperation.

Marcin Tatoj

HARMONIZACJA PODEJŚCIA DO ZAGADNIEŃ AUDYTU I KONTROLI WEWNĘTRZNEJ JEDNOSTEK SEKTORA FINANSÓW PUBLICZNYCH W REGULACJACH KRAJOWYCH I MIĘDZYNARODOWYCH

Wprowadzenie

Jednostka organizacyjna we współczesnym, zglobalizowanym świecie dla realizacji swojej misji, strategii i w działalności bieżącej (operacyjnej) jest zmuszona do ciągłej reakcji na zmiany różnorodnego otoczenia, przy należyтым wykorzystaniu wszystkich tworzących ją licznych elementów. Ponadto jest zobligowana do dokonywania takiej alokacji posiadanych, ograniczonych zasobów, która zoptymalizuje korzyści, jakie z niej czerpie. Wszystko to wymaga racjonalnego i doskonalonego w sposób ciągły zarządzania. Peter F. Drucker wśród elementów zarządzania wymienia, jako bardzo istotny, rozbudowany system wskaźników¹ pozwalających stale i wszechstronnie (biorąc pod uwagę ważne dla jednostki kryteria) monitorować, oceniać i poprawiać efektywność działania², natomiast H. Fayol wśród wyróżnionych przez siebie zasadniczych funkcji (faz) zarządzania (obok planowania, organizowania, motywowania i koordyno-

¹ Jest to system wskaźników: finansowych, ekonomicznych, społecznych, rynkowych, dostosowanych do konkretnej jednostki i konkretnych sytuacji.

² S. Duchniewicz: *Metody organizacji i zarządzania*. PTM, Warszawa 2005, s. 15-22.

wania) wymienia kontrolowanie jako obserwowanie i ocenę działań, które oznacza obserwowanie postępów w realizacji celów jednostki, czyli proces, przez który kierownicy zapewniają, by rzeczywiste działania były zgodne z działaniami planowymi³.

Kontrolę można przedstawić jako regulację działań dla osiągnięcia celów. Jest ona procesem monitorowania czynności podejmowanych w jednostkach w związku z przyjętym zakresem działań służących do zapewnienia ich wykonywania zgodnie z planem i korygowania wszelkich istotnych odchyśleń⁴. Praktyka funkcjonowania jednostek wypracowała wiele odmian kontroli. Jedne stanowią istotne, ale fragmentaryczne i proste metody oraz sposoby kontrolne, inne są bardziej złożone, zawierają struktury połączonych funkcji służące wykonywaniu zadań związanych z osiąganiem celu w systemie zarządzania⁵. Do takich złożonych metod należą: kontrola zewnętrzna (w tym rewizja/audyt biegłego rewidenta), controlling oraz audyt wewnętrzny i kontrola wewnętrzna, które także stanowią narzędzie (element) zarządzania.

Zarządzanie w sektorze finansów publicznych staje się, ze względu na szeroki krąg odbiorców jego działań i ogromne zasoby, którymi dysponuje, istotnym zagadnieniem teoretycznym i praktycznym metod oraz procedur zarządzania. W związku z tym następuje przeniesienie rozwiązań sprawdzonych w jednostkach sektora prywatnego na grunt jednostek sektora publicznego, następuje adaptacja różnych narzędzi zarządzania, w tym, co niezwykle istotne, metod i procedur szeroko rozumianej kontroli⁶. Audyt wewnętrzny oraz kontrola wewnętrzna (finansowa/zarządcza)⁷ w jednostkach sektora polskich finansów publicznych funkcjonują jako obligatoryjne już ponad osiem lat⁸ – od 1 stycznia 2002 r.⁹.

³ J. Penc: *Encyklopedia zarządzania. Podstawowe kategorie i terminy*. Wydawnictwo Wyższej Szkoły Studiów Międzynarodowych, Łódź 2008, s. 1158.

⁴ R.W. Griffin: *Podstawy zarządzania organizacjami*. Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2002, s. 585; S. P. Robbins, D.A. De Cenzo: *Podstawy zarządzania*. PWE, Warszawa 2002, s. 559.

⁵ K. Czerwiński: *Audyt wewnętrzny*. InfoAudit, Warszawa 2005, s. 272.

⁶ *Metody i procedury audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych*. Red. A. Kostur. Akademia Ekonomiczna, Katowice 2007, s. 9.

⁷ Od 1 stycznia 2002 r. do 31 grudnia 2009 r. jako wewnętrzna kontrola finansowa, a od 1 stycznia 2010 r. jako wewnętrzna kontrola zarządcza. Wprowadzona Ustawą z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz.U. 2009, nr 157, poz. 1240), która zastąpiła Ustawę z dnia 30 czerwca 2005 r. o finansach publicznych (Dz.U. 2005, nr 249, poz. 2104 z późn. zm.).

⁸ Narzędzia te zostały wprowadzone Ustawą z dnia 27 lipca 2001 r. o zmianie ustawy o finansach publicznych (Dz.U. 2001, nr 102, poz. 1116); nowela ta dotyczyła nieobowiązującej już Ustawy z dnia 26 listopada 1998 r. o finansach publicznych (Dz.U. 2003, nr 15, poz. 148 z późn. zm.).

⁹ Było to wynikiem negocjacji akcesyjnych RP z UE w obszarze nr 28 „Kontrola finansowa” 2003. Z tą datą rozpoczął również swoją działalność, podległy Ministrowi Finansów, Główny Inspektor Audytu Wewnętrznego oraz Departament Koordynacji Kontroli Finansowej i Audytu Wewnętrznego. Na arenie międzynarodowej audyt wewnętrzny i kontrola wewnętrzna funkcjonują zdecydowanie dłużej – ich początki to Mezopotamia, ok. 3600 r. p.n.e.

Głównym celem artykułu jest pokazanie harmonizacji w podejściu do zagadnień audytu i kontroli wewnętrznej jednostek sektora finansów publicznych w regulacjach krajowych i międzynarodowych oraz scharakteryzowanie tych dwóch narzędzi wspomagających zarządzanie jednostkami organizacyjnymi.

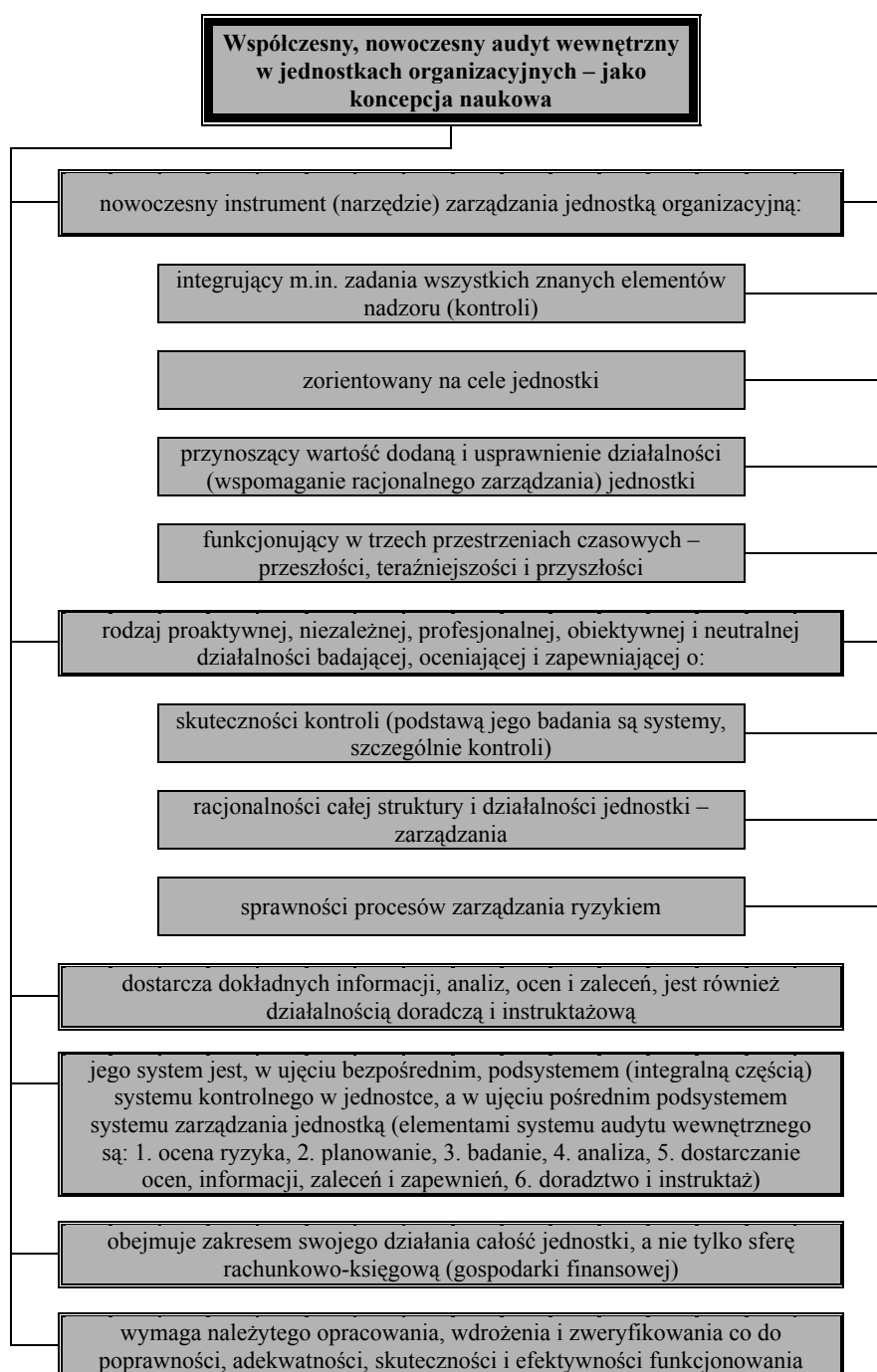
1. Harmonizacja podejścia do audytu wewnętrznego jednostek sektora finansów publicznych w regulacjach krajowych i międzynarodowych

Współczesny, nowoczesny audyt wewnętrzny w jednostkach organizacyjnych, zdefiniowany na podstawie krajowej i zagranicznej literatury przedmiotu¹⁰, jako koncepcję naukową zaprezentowano na rysunku 1.

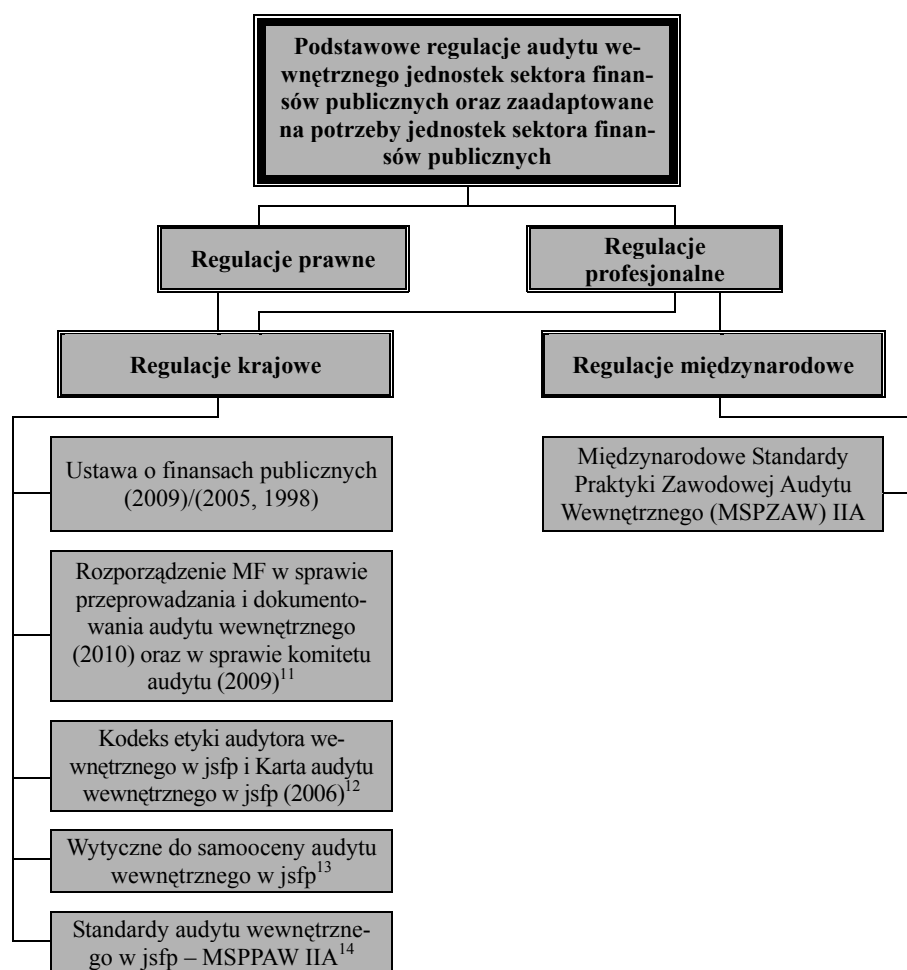
Zaprezentowana na rysunku 1 charakterystyka audytu wewnętrznego nie odnosi się bezpośrednio do pojęcia audytu wewnętrznego jednostek sektora finansów publicznych, a ogólnie do audytu wewnętrznego jednostek organizacyjnych (gospodarczych). Można ją jednak, bez żadnych przeszkód, adaptować do audytu wewnętrznego sektora publicznego. Naukowe podejście, koncepcyjne do współczesnego audytu wewnętrznego jednostek organizacyjnych, prezentowane w krajowej literaturze przedmiotu XXI w. jest i było w pełni zharmonizowane z podejściem prezentowanym w literaturze zagranicznej, jest na nim oparte.

W działalności praktycznej jednostek sektora polskich finansów publicznych harmonizacja podejścia ujętego w regulacjach krajowych i międzynarodowych wymagała czasu i stanowiła proces kilkuletni, począwszy od stycznia 2002 r. Zestawienie podstawowych krajowych i międzynarodowych regulacji prawnych i profesjonalnych w zakresie audytu wewnętrznego jednostek sektora finansów publicznych (jsfp) oraz zaadaptowanych na potrzeby jednostek sektora finansów publicznych zaprezentowano na rysunku 2.

¹⁰ Charakterystyka (definicja) autorstwa m.in. L.B. Sawyera, W. Luecka, K. Knedlera, M. Stasika, E.J. Saundersa, B.R. Kuca, H. Grocholskiego, A. Piaszczyka, K. Winiarskiej.



Rys. 1. Współczesny, nowoczesny audyt wewnętrzny w jednostkach organizacyjnych – jako koncepcja naukowa



Rys. 2. Podstawowe krajowe i międzynarodowe regulacje prawne i profesjonalne w zakresie audytu wewnętrznego jednostek sektora finansów publicznych oraz zaadaptowane na potrzeby jednostek sektora finansów publicznych

¹¹ Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 1 lutego 2010 r. w sprawie przeprowadzania i dokumentowania audytu wewnętrznego (Dz.U. 2010, nr 21, poz. 108); Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 29 grudnia 2009 r. w sprawie komitetu audytu (Dz.U. 2009, nr 226, poz. 1826).

¹² Komunikat nr 16 Ministra Finansów z dnia 18 lipca 2006 r. w sprawie ogłoszenia „Kodeksu etyki audytora wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych” i „Karty audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych” (Dz.Urz. MF 2006, nr 9, poz. 70).

¹³ *Wytoczne do samooceny audytu wewnętrznego w jednostce sektora finansów publicznych*. Ministerstwo Finansów. Departament Koordynacji Kontroli Finansowej i Audytu Wewnętrznego, Warszawa 2007.

¹⁴ Komunikat nr 1 Ministra Finansów z 19 lutego 2009 r. w sprawie standardów audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych (Dz.Urz. MF 2009, nr 2, poz. 12) – Ministerstwo Finansów uzyskało zgodę Zarządu IIA – Polska na upowszechnienie polskiego tłumaczenia Standardów w Dziennikach Urzędowych Ministerstwa Finansów.

Podstawowym dokumentem definiującym i regulującym audyt wewnętrzny na świecie są Międzynarodowe Standardy Praktyki Zawodowej Audytu Wewnętrznego (MSPZAW), opracowane i opublikowane przez IIA. Ich stosowanie jest podstawą dla właściwego przeprowadzania audytu wewnętrznego. Nie odnoszą się one bezpośrednio do pojęcia audytu wewnętrznego sektora publicznego, a ogólnie do audytu wewnętrznego jednostek organizacyjnych (gospodarczych). Zostały one jednak formalnie (ministerialnie) zaadaptowane do audytu wewnętrznego jednostek sektora polskich finansów publicznych. Audyt wewnętrzny jest w MSPZAW definiowany jako działalność niezależna, obiektywnie zapewniająca i doradcza, której celem jest przysporzenie wartości i usprawnienie działalności operacyjnej organizacji; pomaga on organizacji w osiąganiu jej celów poprzez systematyczne i zdyscyplinowane podejście do oceny i doskonalenia skuteczności procesów zarządzania ryzykiem, kontroli i governance. Usługi zapewniające (poświadczające) obejmują obiektywną ocenę dowodów, dokonywaną przez audytorów wewnętrznych w celu dostarczenia niezależnej opinii oraz wniosków w odniesieniu do procesu, systemu lub innego zagadnienia. Usługi doradcze, ze względu na swój charakter, są zwykle wykonywane w odpowiedzi na konkretne zapotrzebowanie zleceniodawcy. Podczas świadczenia usług doradczych audytor wewnętrzny jest zobowiązany zachować obiektywizm i nie przejmować odpowiedzialności (roli) kierownictwa¹⁵.

W polskich regulacjach prawnych zakres ogólny audytu wewnętrznego został sformułowany przede wszystkim w art. 272 ust. 1 i 2 działu VI „Audyt wewnętrzny oraz koordynacja audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych” obowiązującej Ustawy o finansach publicznych. Powyższe zapisy stanowią, że audyt wewnętrzny jest działalnością niezależną i obiektywną, której celem jest wspieranie kierownika jednostki w realizacji celów i zadań przez systematyczną ocenę kontroli zarządczej oraz czynności doradcze. Ocena ta dotyczy w szczególności adekwatności, skuteczności i efektywności kontroli zarządczej w jednostce¹⁶.

Art. 48 ust. 1 i 2, obowiązującej do 31 grudnia 2009 r., Ustawy o finansach publicznych niemal identycznie definiował pojęcie audytu wewnętrznego jako ogółu działań obejmujących: 1) niezależne badanie systemów zarządzania i kontroli w jednostce, w tym procedur kontroli finansowej, w wyniku którego kierownik jednostki uzyskuje obiektywną i niezależną ocenę adekwatności, efektywności i skuteczności tych systemów, 2) czynności doradcze, w tym składanie wniosków, mające na celu usprawnienie funkcjonowania jednostki. Powyższe badanie systemów miało dotyczyć w szczególności: 1) zgodności prowadzonej działalności z przepisami prawa oraz obowiązującymi w jednostce procedurami

¹⁵ *Międzynarodowe Standardy Praktyki Zawodowej Audytu Wewnętrznego/MSPZAW/– Wprowadzenie (International Standards of the Professional Practice of Internal Auditing)*. Institute of Internal Auditors/IIA/. Altamonte Springs 2009 (tłum. IIA Polska. Warszawa, listopad 2009).

¹⁶ Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, op. cit.

wewnętrzny, 2) efektywności i gospodarności podejmowanych działań w zakresie systemów zarządzania i kontroli, 3) wiarygodności sprawozdania finansowego oraz sprawozdania z wykonania budżetu¹⁷.

Ustawowa definicja z 2005 r. była nieco obszerniejsza niż aktualnie obowiązująca. Mówiła o badaniu i ocenie systemów zarządzania i kontroli, a w tym procedur kontroli finansowej oraz precyzowała, czego ma dotyczyć powyższe badanie dokonywane przez audytora wewnętrznego. Ustawowa definicja z 2009 r. mówi wprawdzie tylko o systematycznej ocenie, jednakże jej dokonanie jest niemożliwe bez poprzedzającego ją badania. Nie używa też określeń system ani procedury, zakładając, że kontrola z definicji jest systemem i procesem, złożonym z wielu procedur. Widoczny jest tu nacisk na wspieranie kierownika jednostki w realizacji jej celów i zadań, a także zmiana w określaniu samej kontroli i przejście z finansowej na zarządczą, co zostanie dokładnie omówione przy okazji charakteryzowania kontroli wewnętrznej i jej regulacji.

Ustawowa definicja obowiązująca do 31 grudnia 2005 r. (art. 35c ust. 1 i 2)¹⁸ kładła przede wszystkim nacisk na aspekt finansowo-rachunkowy (gospodarki finansowej i rachunkowości) audytu wewnętrznego, na obiektywną i niezależną ocenę funkcjonowania jednostki w zakresie gospodarki finansowej pod względem legalności, gospodarności, celowości, rzetelności, przejrzystości i jawności, a nie na współczesne wspieranie kierownika jednostki poprzez badanie i ocenę kontroli zarządczej (działalność zapewniająca) oraz doradztwo (działalność doradczą), czyli aspekt całościowy – kontrolno-zarządczy (całej gospodarki w jednostce)¹⁹.

Aktualnie obowiązujące Rozporządzenie Ministra Finansów w sprawie przeprowadzania i dokumentowania audytu wewnętrznego z dnia 1 lutego 2010 r., stanowiące ministerialną realizację art. 285 delegacji ustawowej w § 2 ust. 1-3 definiuje pojęcia stosowane w sposób bezpośredni lub pośredni w ustawie, charakteryzujące zadania współczesnego, nowoczesnego audytu wewnętrznego jednostek sektora finansów publicznych. Zgodnie z zapisami Rozporządzenia zadanie zapewniające to zespół działań podejmowanych w celu dostarczenia niezależnej i obiektywnej oceny, czynności doradcze to działania inne niż zadania zapewniające, podejmowane przez audytora wewnętrznego, których charakter i zakres jest uzgodniony z kierownikiem jednostki, a których celem jest zwłaszcza usprawnienie funkcjonowania jednostki, natomiast przez zadanie audytowe należy rozumieć zadanie zapewniające i czynności doradcze²⁰.

¹⁷ Ustawa z dnia 30 czerwca 2005 r. o finansach publicznych, op. cit.

¹⁸ Ustawa z dnia 26 listopada 1998 r. o finansach publicznych, op. cit.

¹⁹ Zmiany ustawowe każdorazowo pociągały za sobą również zmiany w Rozporządzeniach Ministra Finansów w sprawie szczegółowego sposobu i trybu przeprowadzania audytu wewnętrznego: z dnia 10 kwietnia 2008 r. (Dz.U. 2008, nr 66, poz. 406), z dnia 24 czerwca 2006 r. (Dz.U. 2006, nr 112, poz. 765) oraz z dnia 5 lipca 2002 r. (Dz.U. 2002, nr 111, poz. 973).

²⁰ Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 1 lutego 2010 r. w sprawie przeprowadzania i dokumentowania audytu wewnętrznego (Dz.U. 2010, nr 21, poz. 108).

Aktualnie obowiązujące zapisy krajowych regulacji prawnych są w coraz większym stopniu zharmonizowane z zapisami międzynarodowych regulacji profesjonalnych w zakresie podejścia do zagadnień audytu wewnętrznego. Wi doczny jest tu duży nacisk na działalność zapewniającą i doradczą audytu wewnętrznego oraz na podejście całościowe (sfera finansowa i operacyjna) – aspekt kontrolno-zarządczy. Dostyć marginalnie traktuje się jednak sferę zarządzania ryzykiem w procesach zachodzących w jednostkach oraz kwestie przysparzania jednostce wartości dodanej. Powyższą marginalizację tłumaczyć może fakt przyjęcia Międzynarodowych Standardów Praktyki Zawodowej Audytu Wewnętrznego jako obowiązujących w polskim sektorze publicznym, a one kwestiom zarządzania ryzykiem, a także przysparzania wartości dodanej poświęcają znaczną uwagę. Ponadto Ministerstwo Finansów w latach 2003 i 2004 opracowało i wydało dwa pomocnicze dokumenty – *Podręcznik audytu wewnętrznego w administracji publicznej* oraz *Zarządzanie ryzykiem w sektorze publicznym. Podręcznik wdrożenia systemu zarządzania ryzykiem w administracji publicznej w Polsce*²¹, a także zaadaptowało brytyjski dokument – *Pomarańczowa księga. Zarządzanie ryzykiem – zasady i koncepcje*²². *Podręcznik audytu wewnętrznego w administracji publicznej*, który w odróżnieniu od dwóch pozostałych dokumentów nie dotyczy w całości kwestii zarządzania ryzykiem, wskazuje jako jeden z podstawowych celów audytu wewnętrznego analizę ryzyk, przed jakimi stoi jednostka, dla ustalenia programu audytu opartego na ocenie ryzyka oraz w szczególności ocenę efektywności procesu zarządzania ryzykiem²³.

2. Harmonizacja podejścia do kontroli wewnętrznej jednostek sektora finansów publicznych w regulacjach krajowych i międzynarodowych

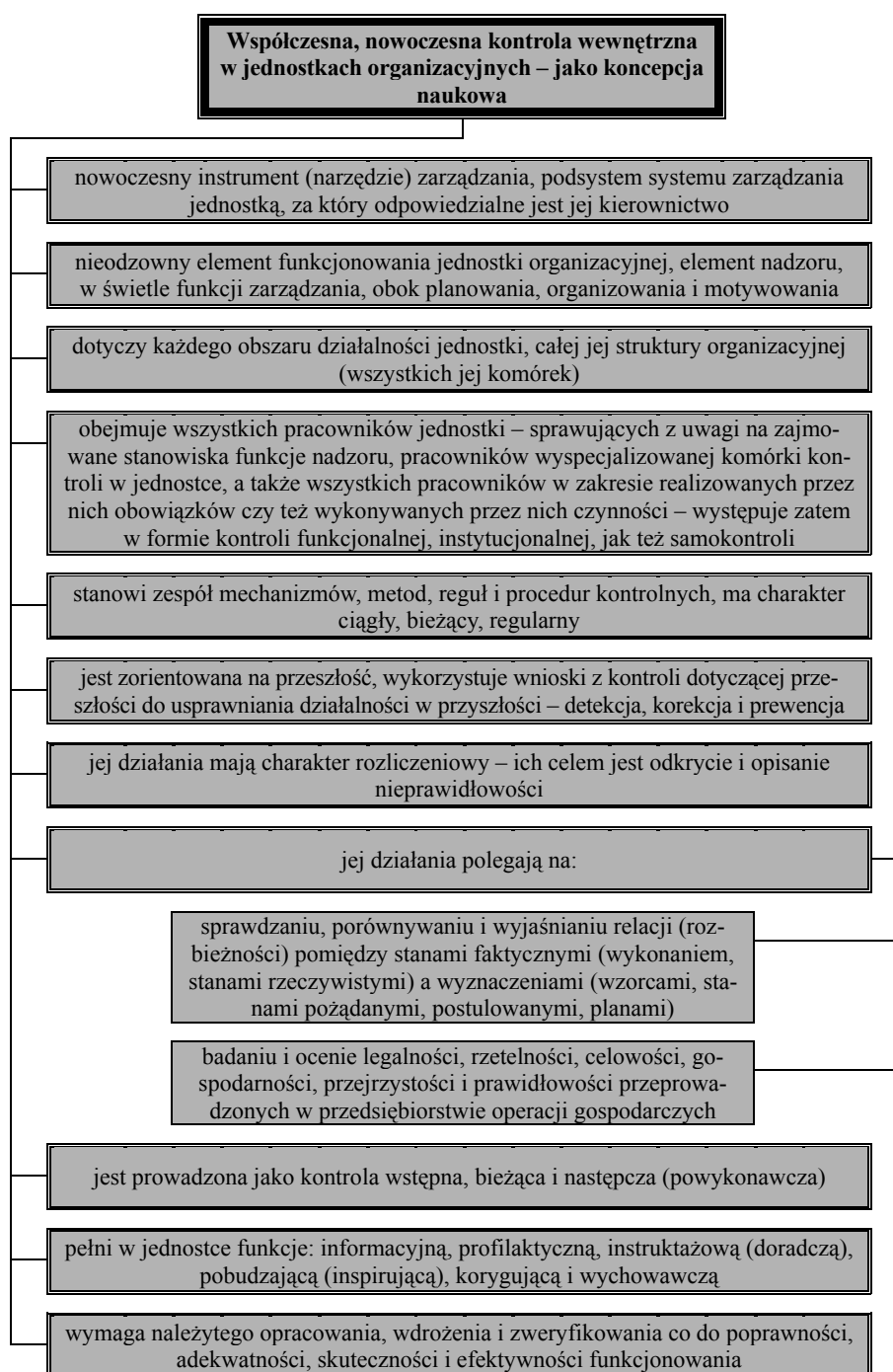
Współczesną, nowoczesną kontrolę wewnętrzną w jednostkach organizacyjnych, zdefiniowaną na podstawie krajowej i zagranicznej literatury przedmiotu²⁴, jako koncepcję naukową zaprezentowano na rysunku 3.

²¹ *Podręcznik audytu wewnętrznego w administracji publicznej*. Ministerstwo Finansów. Warszawa 2003; *Zarządzanie ryzykiem w sektorze publicznym. Podręcznik wdrożenia systemu zarządzania ryzykiem w administracji publicznej w Polsce*. Ministerstwo Finansów, Warszawa 2004.

²² *Pomarańczowa księga. Zarządzanie ryzykiem – zasady i koncepcje*. Ministerstwo Skarbu JKM, Londyn październik 2004.

²³ *Podręcznik audytu wewnętrznego...*, op. cit., s. 7.

²⁴ Charakterystyka (definicja) autorstwa m.in. E. Terebuchy, M. Klimasa, Cz. Paczuły, K. Sawickiego, J. Antczaka, B.R. Kuca, K. Winiarskiej, E.J. Saundersa.



Rys. 3. Współczesna, nowoczesna kontrola wewnętrzna w jednostkach organizacyjnych – jako koncepcja naukowa

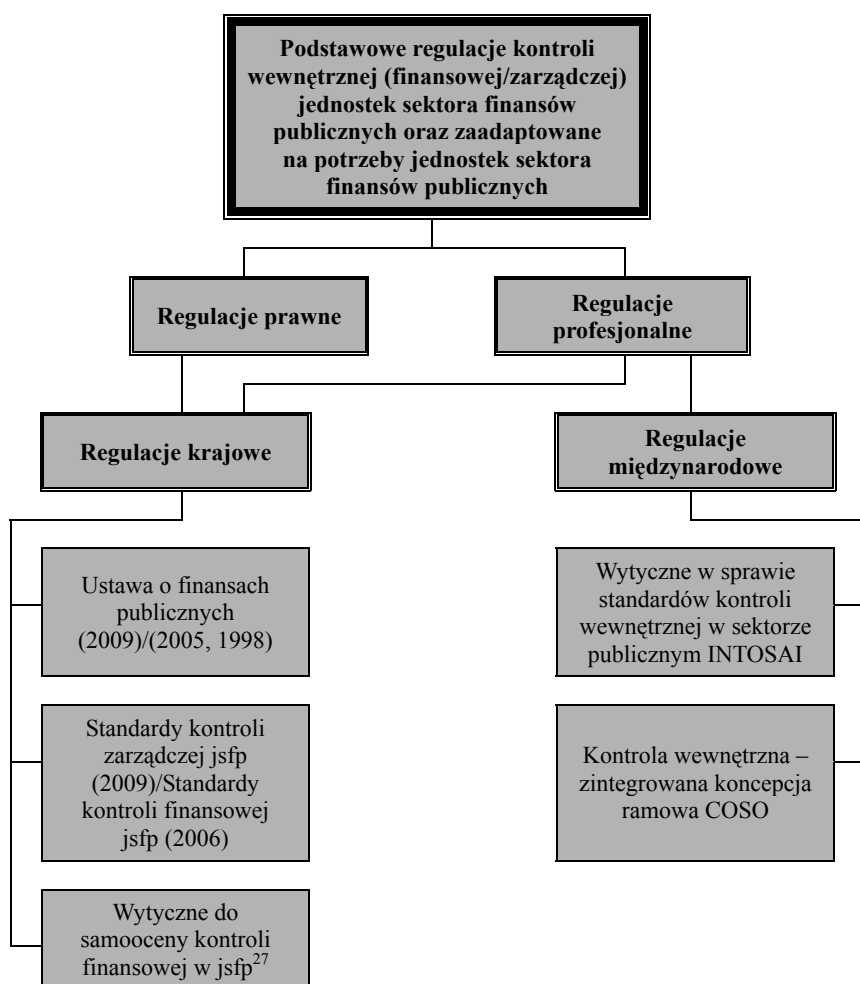
Zaprezentowana na rysunku 3 charakterystyka pojęcia kontroli wewnętrznej nie operuje pojęciami wewnętrznej kontroli finansowej, operacyjnej czy zarządczej, sprowadzając je do jednego, wspólnego, charakteryzowanego pojęcia – kontroli wewnętrznej. Ponadto powyższa charakterystyka nie odnosi się bezpośrednio do pojęcia kontroli wewnętrznej jednostek sektora finansów publicznych, a ogólnie do kontroli wewnętrznej jednostek organizacyjnych (gospodarczych), podobnie jak w przypadku charakterystyki audytu wewnętrznego. Można ją jednak, bez żadnych przeszkód, adaptować do kontroli wewnętrznej sektora publicznego. Naukowe, koncepcyjne podejście do współczesnej, nowoczesnej kontroli wewnętrznej jednostek organizacyjnych, prezentowane w krajowej literaturze przedmiotu XXI w. i lat 90. XX w. jest i było, podobnie jak w przypadku audytu wewnętrznego, w pełni zharmonizowane z podejściem prezentowanym w literaturze zagranicznej, również jest na nim oparte.

W działalności praktycznej jednostek sektora polskich finansów publicznych harmonizacja podejścia ujętego w regulacjach krajowych i międzynarodowych, podobnie jak w przypadku audytu wewnętrznego, wymagała czasu i stanowiła proces kilkuletni, a w tym badanie i ocenę innych, bardzo zbliżonych rozwiązań. Zestawienie podstawowych krajowych i międzynarodowych regulacji prawnych i profesjonalnych w zakresie kontroli wewnętrznej (finansowej/zarządczej) jednostek sektora finansów publicznych oraz zaadaptowanych na potrzeby jednostek sektora finansów publicznych zaprezentowano na rysunku 4.

Podstawową regulacją profesjonalną o zasięgu międzynarodowym, zawierającą obszerną charakterystykę kontroli wewnętrznej sektora publicznego, są *Wskazówki w sprawie standardów kontroli wewnętrznej w sektorze publicznym*, przyjęte przez Międzynarodową Organizację Najwyższych Organów Kontroli/Audytu (ang. International Organization of Supreme Audit Institutions)²⁵, zgodnie z którą kontrola wewnętrzna jest integralnym procesem, na który ma wpływ zarząd jednostki oraz jej personel. Jest ona zaprojektowana tak, aby odnosić się do ryzyk i dawać rozsądne zapewnienie, że działania jednostki skierowane na wypełnianie jej misji pomagają jej również w osiągnięciu następujących ogólnych celów: 1) prowadzenie uporządkowanej, etycznej, gospodarnej, skutecznej i wydajnej działalności, 2) wypełnianie obowiązków związanych z odpowiedzialnością, 3) zgodność z prawem i przepisami, 4) ochrona zasobów przed utratą, niewłaściwym wykorzystaniem i zniszczeniem. Kontrola wewnętrzna jest procesem dynamicznym i integralnym, który musi być ciągle dostosowywany do zmian

²⁵ W Europie działa EUROSAI – Europejska Organizacja Najwyższych Organów Kontroli (ang. European Organisation of Supreme Audit Institutions) jako jedna z siedmiu grup regionalnych INTOSAI.

w organizacji. Kierownictwo i personel wszystkich szczebli muszą mieć współudział w tym procesie odnoszenia się do ryzyk i dawania rozsądnego zapewnienia o osiągnięciu misji jednostki i jej ogólnych celów²⁶.



Rys. 4. Podstawowe krajowe i międzynarodowe regulacje prawne i profesjonalne w zakresie kontroli wewnętrznej (finansowej/zarządczej) jednostek sektora finansów publicznych oraz zaadaptowane na potrzeby jednostek sektora finansów publicznych

²⁶ *Wytyczne w sprawie standardów kontroli wewnętrznej w sektorze publicznym*. International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI). 2004.

²⁷ *Wytyczne do samooceny kontroli finansowej w jednostce sektora finansów publicznych*. Ministerstwo Finansów Departament Koordynacji Kontroli Finansowej i Audytu Wewnętrznego, Warszawa 2007.

Drugim bardzo istotnym dokumentem profesjonalnym o zasięgu międzynarodowym jest raport *Internal Control – Integrated Framework* (Kontrola wewnętrzna – zintegrowana koncepcja ramowa), opracowany przez Komitet Organizacji Sponsorujących Komisję Treadway (ang. Committee of Sponsoring Organizations), który definiuje kontrolę wewnętrzną jako proces, na który mają wpływ dyrektorzy, kierownictwo i inni pracownicy jednostki, sporządzony w celu dostarczenia zapewnień w rozsądnych granicach dotyczących realizacji celów w trzech obszarach: 1) efektywności i wydajności operacji, 2) wiarygodności sprawozdań finansowych, 3) przestrzegania przepisów prawa i regulacji. Ponadto raport wskazuje na pięć elementów kontroli wewnętrznej: 1) środowisko kontroli, 2) identyfikacja ryzyka, 3) czynności kontrolne, 4) informacja oraz jej przekazywanie, 5) monitorowanie procesu kontroli i szybkie reagowanie²⁸.

Powyższe definicje zawarte w regulacjach profesjonalnych o zasięgu międzynarodowym również nie używają pojęć wewnętrznej kontroli finansowej, operacyjnej czy zarządczej, charakteryzując pojęcie kontroli wewnętrznej, natomiast odnoszą się one bezpośrednio do sektora publicznego. Kontrola wewnętrzna w sektorze publicznym, na podstawie wytycznych INTOSAI i raportu COSO: 1) jest dynamicznym, integralnym i adaptowalnym procesem dotyczącym całej jednostki i prowadzonej przez nią działalności, 2) uczestniczy w niej kierownictwo i wszyscy pozostali pracownicy jednostki, 3) ma przede wszystkim charakter kontroli funkcjonalnej i samokontroli, 4) bardzo duży nacisk kładzie na identyfikację, badanie, ocenę i zarządzanie ryzykiem, 5) daje rozsądne, racjonalne zapewnienie o osiągnięciu misji jednostki i jej ogólnych celów, takich jak: a) prowadzenie uporządkowanej, etycznej, gospodarnej, skutecznej (efektywnej) i wydajnej działalności, b) wypełnianie obowiązków związanych z odpowiedzialnością, c) przestrzeganie regulacji zewnętrznych i wewnętrznych, d) sporządzanie wiarygodnych sprawozdań finansowych, e) ochrona zasobów przed utratą, niewłaściwym wykorzystaniem i zniszczeniem. Raport COSO wskazuje ponadto pięć niezwykle istotnych sfer (elementów) poprawnie, adekwatnie, skutecznie i efektywnie funkcjonującej kontroli wewnętrznej. Powyższe charakterystyki są bardzo zbliżone do prezentowanych w literaturze przedmiotu. Pojawia się w nich jednak znaczny nacisk na niezwykle istotne współcześnie kwestie ryzyka oraz zapewnień o osiągnięciu misji i realizacji celów jednostki.

Krajowe regulacje prawne i profesjonalne dotyczące jednostek sektora finansów publicznych nie operują pojęciem kontroli wewnętrznej. Kontrola, którą 1 stycznia 2002 r. ustawodawca obligatoryjnie wprowadził do jednostek jako kontro-

²⁸ *Internal Control – Integrated Framework*. Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO), Jersey City 1992 (wyd. polskie – *Kontrola wewnętrzna – zintegrowana koncepcja ramowa*. Fundacja Rozwoju Rachunkowości, Warszawa 1999).

lę wewnętrzną, została określona mianem kontroli finansowej. Kontrola ta została 1 stycznia 2010 r. zastąpiona kontrolą określoną mianem kontroli zarządczej²⁹.

Zakres przedmiotowy oraz obowiązki kierownika jednostki w obszarze kontroli finansowej jednostek sektora polskich finansów publicznych zostały bardzo podobnie określone w nieobowiązujących już ustawach: Ustawie o finansach publicznych z dnia 26 listopada 1998 r. – art. 35a oraz Ustawie o finansach publicznych z dnia 30 czerwca 2005 r. – art. 47. Zgodnie z ust. 1 i 2 art. 47 obowiązującej do 31 grudnia 2009 r. Ustawy o finansach publicznych z 2005 r. – kontrola finansowa dotyczy procesów związanych z gromadzeniem i rozdysponowaniem środków publicznych oraz gospodarowaniem mieniem i obejmuje: 1) przeprowadzanie wstępnej oceny celowości zaciągania zobowiązań finansowych i dokonywania wydatków, 2) badanie i porównanie stanu faktycznego ze stanem wymaganym w zakresie dotyczącym procesów pobierania i gromadzenia środków publicznych, zaciągania zobowiązań finansowych i dokonywania wydatków ze środków publicznych, udzielania zamówień publicznych oraz zwrotu środków publicznych, 3) prowadzenie gospodarki finansowej oraz stosowanie procedur dotyczących procesów, o których mowa w pkt. 2. Ponadto ust. 3 art. 47 Ustawy nakładał na kierownika jednostki finansów publicznych obowiązek ustalenia w formie pisemnej procedur kontroli finansowej, biorąc pod uwagę standardy oraz zapewnienia ich przestrzegania.

Zakres przedmiotowy i cele oraz obowiązki kierownika jednostki w obszarze kontroli zarządczej jednostek sektora polskich finansów publicznych zostały określone w art. 68 i 69 obowiązującej od 1 stycznia 2010 r. Ustawie z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych. Zgodnie z ust. 1 i 2 art. 68 Ustawy kontrolę zarządczą stanowi ogół działań podejmowanych dla zapewnienia realizacji celów i zadań w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy. Celem kontroli zarządczej jest zaś zapewnienie w szczególności: 1) zgodności działalności z przepisami prawa oraz procedurami wewnętrznymi, 2) skuteczności i efektywności działania, 3) wiarygodności sprawozdań, 4) ochrony zasobów, 5) przestrzegania i promowania zasad etycznego postępowania, 6) efektywności i skuteczności przepływu informacji, 7) zarządzania ryzykiem. Ponadto pkt 1 ust. 1 art. 69 Ustawy nakłada na kierownika jednostki finansów publicznych obowiązek zapewnienia funkcjonowania adekwatnej, skutecznej i efektywnej kontroli zarządczej.

²⁹ W przypadku funkcjonowania w jednostce sektora finansów publicznych stanowiska (komórki) audytu wewnętrznego koniecznym jest dokonanie bardzo dokładnej analizy równoległego funkcjonowania wspólnie z nim stanowiska (komórki) kontroli wewnętrznej jako kontroli instytucjonalnej, z uwagi na możliwość dublowania, negatywnego odczucia pracowników jednostki, że są stale kontrolowani oraz ze względów finansowych.

Krajowe regulacje profesjonalne (standardy) – archiwalne kontroli finansowej i obowiązujące kontroli zarządczej jednostek sektora polskich finansów publicznych, wydane komunikatami Ministra Finansów³⁰ stanowiącymi realizację delegacji ustawowych, oparte m.in. na cytowanych wytycznych INTOSAI i raporcie COSO, nie charakteryzują (nie opisują, nie wyjaśniają) pojęć kontroli finansowej ani kontroli zarządczej, określają jedynie podstawowe, ogólne wymagania odnoszące się do funkcjonowania kontroli w jednostkach, stanowiąc zbiór wskazówek o prawie identycznym układzie charakteryzowanych sfer (elementów) kontroli wewnętrznej (na wzór raportu COSO), które kierownicy jednostek powinni wykorzystać do tworzenia, oceny i doskonalenia kontroli w jednostkach.

Nowelizacja Ustawy o finansach publicznych, wprowadzająca obligatoryjnie od 2002 r. kontrolę finansową do jednostek sektora polskich finansów publicznych, formalnie (definitywnie) zawęziła sprawowaną w polskim sektorze publicznym kontrolę do procesów związanych z gromadzeniem i rozdysponowaniem środków publicznych oraz gospodarowaniem mieniem, tym samym specyfikując ją jako część kontroli wewnętrznej, występującą, podobnie jak to ma miejsce w finansowym audycie wewnętrznym, obok wewnętrznej kontroli operacyjnej³¹. Ponadto Ministerstwo Finansów odnosiło kontrolę finansową do całości procesów zachodzących w jednostce, stojąc na stanowisku, że każdy proces w sposób bezpośredni lub pośredni wiąże się z gospodarką finansową i mieniem. Dało się to zauważyć w wydanych przez Ministra Finansów standardach kontroli finansowej, które opierały się w znacznej mierze m.in. na wytycznych INTOSAI i raporcie COSO, dotyczących kontroli wewnętrznej w sektorze publicznym. Standardy, mimo iż w nazwie miały pewne ograniczenie – kontrola finansowa, odnosiły się do zdecydowanie szerszego obszaru – całej kontroli wewnętrznej oraz kładły duży nacisk na cele jednostki i zarządzanie ryzykiem, natomiast bieżąca nowelizacja Ustawy o finansach publicznych, wprowadzająca obligatoryjnie od 2010 r. kontrolę zarządczą do jednostek sektora polskich finansów publicznych, porządkuje sferę pojęciową. W tym przypadku pomiędzy wewnętrzną kontrolą zarządczą a kontrolą wewnętrzną można postawić znak równości. Ustawodawca obejmuje kontrolą zarządczą całość procesów zachodzących w jed-

³⁰ Komunikat nr 13 Ministra Finansów z dnia 30 czerwca 2006 r. w sprawie „Standardów kontroli finansowej w jednostkach sektora finansów publicznych” (Dz.Urz. 2006, MF nr 7, poz. 58); Komunikat nr 23 Ministra Finansów z dnia 16 grudnia 2009 r. w sprawie „Standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych” (Dz.Urz. 2009, MF nr 15, poz. 84).

³¹ Ustawodawca nałożył tu na kierowników jednostek finansów publicznych trudny i pracochłonny obowiązek ustalenia w formie pisemnej procedur kontroli finansowej oraz zapewnienia ich przestrzegania, jednak ani ustawodawca, ani Minister Finansów precyzyjnie nie określił, czym w praktyce są i jak mają wyglądać powyższe procedury.

nostce³², a wydane jako delegacja ustawowa ministerialne standardy kontroli zarządczej są z Ustawą w pełni spójne. Zapisy Ustawy i krajowych standardów, już teraz wspólnie, kładą duży nacisk na cele jednostki i zarządzanie ryzykiem. Występuje również pełna harmonizacja krajowych regulacji prawnych i profesjonalnych z międzynarodowymi regulacjami profesjonalnymi³³.

Podsumowanie

Audyt wewnętrzny i kontrola wewnętrzna w sektorze publicznym, zarówno w Polsce, jak i na świecie, podlegały i podlegają licznym procesom modyfikacyjnym, stając się istotnymi, nowoczesnymi narzędziami wspomagającymi zarządzanie jednostką (elementami systemu zarządzania jednostką), obejmującymi zakresem swojego działania całość jednostki – nie tylko sferę finansową, ale także sferę operacyjną. Zakres podmiotowy wewnętrznej kontroli (zarządczej) w sektorze publicznym w Polsce ma charakter globalny (nieograniczony) – dotyczy każdej jednostki, natomiast zakres podmiotowy audytu wewnętrznego w sektorze publicznym w Polsce jest ograniczony ustawowo.

Całościowa krajowa (resortowa) koncepcja kontroli wewnętrznej jest w pełni spójna z koncepcjami proponowanymi przez międzynarodowe organizacje profesjonalizacji kontroli. W dużym stopniu dotyczy to również audytu wewnętrznego. Krajowa (środowiskowa, naukowa) koncepcja audytu wewnętrznego i wewnętrznej kontroli jest natomiast i była w pełni spójna z koncepcjami proponowanymi przez międzynarodowe autorytety przedmiotu.

³² Zob. również: Pismo Podsekretarza Stanu w Ministerstwie Finansów w sprawie zakresu kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych z dnia 29 stycznia 2010 r. (nr DA6/4095/NWX/2010/776). Witryna internetowa Ministerstwa Finansów: www.mf.gov.pl/files/koordynacja_kontroli_finansowej_i_audytu_wewnetrznego/aktualnosci/da6_4095_nwx_2010_776.pdf [dostęp: 31 stycznia 2011 r].

³³ Ustawodawca nałożył tu na kierowników jednostek finansów publicznych obowiązek – zapewnienia funkcjonowania adekwatnej, skutecznej i efektywnej kontroli zarządczej, co jednak w praktyce nie musi oznaczać już budowy odrębnego systemu kontroli, a raczej w większości jednostek weryfikację, modernizację i ewentualne rozszerzenie obecnie funkcjonujących mechanizmów. Zarówno wewnętrzna kontrola finansowa, jak i wewnętrzna kontrola zarządcza jednostek sektora polskich finansów publicznych zakłada ją funkcjonowanie przede wszystkim kontroli wewnętrznej w formie funkcjonalnej i samokontroli.

HARMONIZATION OF APPROACH TO INTERNAL AUDITING AND INTERNAL CONTROL IN POLISH ORGANIZATIONS OF PUBLIC FINANCE IN DOMESTIC AND INTERNATIONAL REGULATIONS

Summary

Professional, contemporary and modern internal auditing and internal control were introduced obligatory in Polish organizations of public finance on January 1st 2002. Internal control functioned as financial internal control in years 2002-2009, on the other hand, it functions as management internal control since early 2010.

Basing on professional and legal (international and domestic) regulations in the field and literature the paper presents the idea of professional, contemporary and modern internal auditing and internal control (financial/management internal control) in Polish organizations of public finance and development (evolution, changes), which took place during the last eight years.

Moreover, the paper shows that contemporary internal auditing and internal control in Polish and foreign organizations of public finance operating in dynamic and complex environment, both external and internal, have great importance for providing right information for management system and they are responsible for a number of very complex tasks, including increasing performance and supporting in forecasting unfavorable events and providing advice in neutralizing their effects. Professional and modern internal auditing and internal control in Polish and foreign organizations of public finance are integral systems of research, estimation and improvement management efficiency.

This main purpose of this paper is to present the level (the degree) of harmonization of approach to internal auditing and internal control in Polish organizations of public finance in domestic and international regulations.