

„Kroki milowe” w rozwoju polskiej regulacji rachunkowości w warunkach gospodarki rynkowej

Ewa Walińska

7.1. Wprowadzenie

Rachunkowość to kluczowa dyscyplina, bez której trudno wyobrazić sobie funkcjonowanie gospodarki. Jej dynamiczny rozwój w ostatnich kilkudziesięciu latach to zasługa biznesu, który wymusił dynamiczne zmiany nie tylko w obszarze zasad i narzędzi pomiaru wykorzystywanych przez rachunkowość, ale także w obszarze komunikacji informacji finansowych – będących efektem tego pomiaru – do różnych interesariuszy. Dzięki temu, iż biznes jest różnorodny, rachunkowość przybiera różną postać, w zależności od tego, czego oczekują od niej uczestnicy gry biznesowej. Można zatem wyodrębnić bardzo wiele nurtów rachunkowości, dokonywać podziałów tego systemu na podsystemy, obszary, w końcu szczegółowe zagadnienia przyjmując różne kryteria klasyfikacyjne.

W dwóch kluczowych klasach rachunkowości – czyli rachunkowości finansowej i rachunkowości zarządczej – można wskazać fundamenty, na których budowane są kolejne „warstwy” tej dyscypliny obejmujące zagadnienia szczegółowe i tworzące wieloaspektowy wymiar całego systemu. Niewątpliwie w rachunkowości finansowej takim fundamentem w ostatnich czasach stały się sprawozdania finansowe, które przez całe wieki traktowane były jako efekt końcowy systemu rachunkowości – zarówno w aspekcie technicznym, jak i merytorycznym. Obecnie takie podejście pozostaje jedynie w odniesieniu do aspektu technicznego. Z merytorycznego punktu widzenia sprawozdania finansowe stanowią swego rodzaju „kręgosłup” rachunkowości finansowej i determinują jej pozostałe elementy.

Sprawozdawczy wymiar rachunkowości stał się zatem szczególnym obszarem badań w rachunkowości, na efekty których z niecierpliwością czekała praktyka gospodarcza. Musiała ona bowiem wypracować rozwiązania niezbędne do sporządzania sprawozdań finansowych. **Przedstawiony nurt badawczy był jednym z tych, który w Polsce zapoczątkowała prof. Alicja Jarugowa. Jej wkład w rozwój modelu polskiej sprawozdawczości finansowej po roku 1989 jest nieoceniony. Dzięki pozycji Pani Profesor na arenie międzynarodowej i jej kontaktom naukowym dla rachunkowości finansowej w Polsce rozpoczął się intensywny proces przebudowy, zapoczątkowany modernizacją prawa bilansowego na początku lat 90. XX w.**

Przed zmianami w polskiej gospodarce zapoczątkowanymi pod koniec lat 80. głównym odbiorcą informacji o działalności jednostki generowanych przez system rachunkowości były organy fiskalne. Zmiany w sposobie funkcjonowania przedsiębiorstw związane ze zmianami ustrojowymi w gospodarce spowodowały potrzebę posiadania innych, nowych jakościowo, informacji gwarantujących sprawne zarządzanie finansami jednostek. Do roku 1995 polskie prawo nie pozwalało na uzyskanie takich informacji ze względu na fakt, że rachunkowość jako system opisu rzeczywistości gospodarczej była podporządkowana regulacjom podatkowym. Pomimo funkcjonowania, od roku 1989, otoczenia instytucjonalnego sprzyjającego rozwojowi finansów przedsiębiorstwa (od roku 1991 Giełdy Papierów Wartościowych) wciąż brakowało handlowego narzędzia pomiaru zdarzeń gospodarczych w postaci prawa bilansowego. Co prawda w roku 1991 zmieniły się regulacje prawne dotyczące działalności gospodarczej jednostki, ale wciąż charakteryzowały się one dużym fiskalizmem. Aktem prawnym regulującym rachunkowość w tym okresie wciąż było rozporządzenie podatkowe.

Dopiero od roku 1995 prawo bilansowe, czyli ustawa o rachunkowości, pozwoliło na wprowadzenie w życie technik i metod zarządzania finansami znanych i stosowanych w gospodarkach rynkowych. W konsekwencji zmieniły się istotnie zasady sporządzania i prezentacji sprawozdania finansowego.

Jak twierdziła A. Jaruga to właśnie „sporządzanie i prezentacja sprawozdań finansowych stanowi najważniejsze zadanie realizowane przez rachunkowość finansową. Jest ono jeszcze trudniejsze, jeżeli zachodzą istotne zmiany w przepisach rachunkowości, zwłaszcza wówczas, kiedy przepisy te uelastyczniają stosowanie zasad rachunkowości. Takie właśnie

zmiany i nowe rozwiązania wprowadziła ustawa o rachunkowości z dnia 29 września 1994 r.” (Jarugowa, Walińska 1997, s. 5).

Niewątpliwie najbardziej istotnym elementem reformy polskiej rachunkowości w roku 1995 była polityka rachunkowości, któremu to zagadnieniu prof. A. Jaruga poświęciła bardzo wiele miejsca w swoim dorobku naukowym. Jak wówczas twierdziła „określenie polityki rachunkowości, której objaśnienie musi być zawarte w informacji dodatkowej, nie jest sprawą prostą. Można się spodziewać, że część przedsiębiorstw będzie nadal stosować orientację podatkową prezentacji sprawozdań finansowych. Zmiana podejścia do sporządzania i prezentacji sprawozdań finansowych jest tak istotna, że można ją określić mianem zmiany filozofii rachunkowości. Nie jest ona jednakże powszechnie dostrzegana, choć ma znaczne konsekwencje praktyczne” (Jarugowa, Walińska 1997, s. 7).

Niniejsze opracowanie poświęcone jest pamięci Pani Profesor Alicji Jarugowej. Dotyczy tej problematyki, która w ostatnich latach życia była Pani Profesor bardzo bliska. To ona rozpropagowała w Polsce nowe podejście do sprawozdawczości finansowej, podejście, które doskonale znała z uwagi na kontakty zagraniczne. Była orędownikiem polityki rachunkowości, zasady *true and fair view*, wartości godziwej i wielu innych nowych dla polskiej praktyki rozwiązań. Uczestniczyła w tworzeniu polskiego prawa bilansowego wzorowanego na regulacjach międzynarodowych. To między innymi dzięki jej pracy, twórczym pomysłom, wiedzy i doświadczeniu polska rachunkowość mogła dokonać tak wiele, w tak krótkim czasie.

Począwszy od 1991 r. rachunkowość i sprawozdawczość finansowa w Polsce pozostawała pod silnym wpływem polskiego rynku kapitałowego, którego rozwój wymusił fundamentalne zmiany – zarówno w regulacjach, jak i praktyce gospodarczej. Wprowadzenie nowych zasad pomiaru działalności gospodarczej, czyli odejście od podatkowej orientacji sprawozdań finansowych na rzecz ich doskonalenia dla potrzeb podejmowania decyzji ekonomicznych przez szeroko rozumianych użytkowników informacji finansowej, było w tamtych czasach ogromnym wyzwaniem.

Kolejne przełomowe lata dla rozwoju polskiej rachunkowości to niewątpliwie rok 1995 (wejście w życie ustawy o rachunkowości), rok 2002 (nowelizacja ustawy o rachunkowości), rok 2005 (akceptacja rozwiązań Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej dla polskich spółek giełdowych) oraz rok 2008 (w szczególności wzmocnienie mechanizmu nadzoru korporacyjnego).

Wszystkie wspomniane lata można uznać za „kroki milowe” w rozwoju regulacji polskiej rachunkowości. Wprowadzone w nich zmiany zmierzały w jednym kierunku – zerwania z podatkową orientacją sprawozdań finansowych, przywrócenia rangi i znaczenia bilansu oraz wyceny w rachunkowości.

Analizując regulacje polskiej rachunkowości stosowane na przestrzeni lat – od roku 1945 do dziś – możemy stwierdzić, że do roku 1995, czyli wejścia w życie ustawy o rachunkowości, zdecydowała się ona na pomiarze przychodów i kosztów, czyli zasadach ustalania wyniku finansowego. Było to przyjęcie koncepcji zgodnej z praktyką podatkową, ale jednocześnie jedynej możliwej ze względu na otoczenie zewnętrzne – brak rynku. Rozwiązania stosowane w regulacjach podatku dochodowego oraz źródło regulacji zasad rachunkowości w postaci ustaw podatkowych przez długie lata jednoznacznie określały kurs polskiej rachunkowości. Podatek dochodowy zawsze obliczany był (i jest) od wyniku, to znaczy od dochodu, zdefiniowanego jako: przychody podatkowe minus koszty ich uzyskania¹. Powodowało to, że przez kilkadziesiąt lat bilans oraz wycena aktywów i pasywów pozostawały w rachunkowości polskiej na drugim planie. Okolicznościami sprzyjającymi takiemu podejściu był fakt, że pomiar przychodów i kosztów w rachunkowości pozostawał pod dużym wpływem zasad podatkowych, kładących nacisk jedynie na aspekt wynikowy oraz fakt, że dokonanie wyceny na dzień bilansowy nie było często możliwe ze względu na brak wartości rynkowych.

Sytuacja uległa zmianie w roku 1995, kiedy to wprowadzono do polskiej rachunkowości zasady ukierunkowane na wycenę. To właśnie w ustawie o rachunkowości zapisano obowiązek wyceny na dzień bilansowy, skutkujący głównie korektą wyniku okresu poprzez naliczanie kosztów będących rezultatem zasady ostrożności. Takie podejście nie oznaczało jeszcze, że fundamentem polskiej rachunkowości stały się aktywa, ponieważ w tym czasie brakowało wyraźnego ich zdefiniowania i oparcia na definicji aktywów całego systemu rachunkowości.

Wprowadzenie zmian w tym obszarze było możliwe dopiero w momencie, w którym zaczął funkcjonować rynek oraz w momencie, w którym pieniądź (a zatem ocena sytuacji finansowej jednostki) odzyskał swoją właściwą funkcję w działalności gospodarczej. Stało się to możliwe w roku 2002, kiedy to w ustawie jako podstawę zmian przyjęto Międzynarodowe

¹ Przed rokiem 1992 dochód definiowany był jako zysk bilansowy skorygowany o przychody nieuznane podatkowo i koszty niestanowiące kosztów uzyskania przychodu.

Standardy Rachunkowości i Ramy Konceptyjne Sporządzania i Prezentacji Sprawozdań Finansowych. Kolejny „krok milowy” to rok 2005, który usankcjonował obowiązek stosowania MSR przez spółki publiczne do sprawozdań finansowych skonsolidowanych. Istotne były także zmiany ustawy o rachunkowości dotyczące nadzoru korporacyjnego, wprowadzone w 2008 r. jako konsekwencje modernizacji europejskiego prawa spółek. Wydaje się, że jest to zapowiedź kierunku zmian rachunkowości w XXI w.

Celem niniejszego artykułu jest wskazanie kluczowych zmian w procesie rozwoju regulacji polskiej rachunkowości w okresie od 1991 r. do chwili obecnej. Wykorzystano w nim studia literaturowe – polskie i zagraniczne, dokonano analizy rozwiązań obowiązujących w regulacjach rachunkowości w Polsce, a także syntezy najważniejszych aspektów badanego problemu.

7.2. Rok 1991 – pierwszy „krok milowy” polskiej rachunkowości (najtrudniejszy)

Szczególne znaczenie dla rozwoju rachunkowości w Polsce miała Giełda Papierów Wartościowych w Warszawie. Wznowienie jej działania w 1991 r. było bezpośrednią przyczyną zmian prawa bilansowego. Po pierwsze, niezbędne stały się regulacje określające handlowe zasady sporządzania sprawozdań finansowych; po drugie, konieczne okazało się usankcjonowanie prawne zawodu biegłego rewidenta oraz określenie zasad badania sprawozdania finansowego – handlowego, a nie podatkowego. W związku z tym w 1991 r. wydano dwa akty prawne, których z perspektywy czasu nie można nie docenić:

- rozporządzenie Ministra Finansów z 15 stycznia 1991 r. w sprawie zasad prowadzenia rachunkowości²;
- ustawę z 19 października 1991 r. o badaniu i ogłaszaniu sprawozdań finansowych oraz o biegłych rewidentach i ich samorządzie³.

Ustawa o biegłych rewidentach nie kolidowała z interesem fiskusa, natomiast regulacje dotyczące zasad prowadzenia rachunkowości stanowiły „zagrożenie” dla regulacji podatku dochodowego. Dlatego też nie zdecydowano się w tym czasie na ich wprowadzenie w randze ustawy, pozostawia-

² Dz. U. 1991, nr 10, poz. 35 oraz zmiany z 23 grudnia 1991 r., Dz. U., nr 124, poz. 554 i z 10 grudnia 1992 r., Dz. U., nr 96, poz. 476.

³ Dz. U. 1991, nr 111, poz. 480 oraz Dz. U. 1992, nr 4, poz. 85.

jąc regulacje rachunkowości w randze rozporządzenia wydanego na mocy delegacji do ustawy o zobowiązaniach podatkowych⁴.

Uregulowanie zasad sporządzania i badania sprawozdań finansowych było konieczne, gdyż warunkowało wydanie aktów prawnych dla spółek giełdowych – ustawy *Prawo o publicznym obrocie papierami wartościowymi* oraz rozporządzenia w sprawie prospektu emisyjnego. Już wtedy było wiadomo, że rozporządzenie w sprawie zasad prowadzenia rachunkowości jest tymczasową regulacją prawną i w niedługim czasie musi być zastąpione albo przez ustawę, albo przez rozszerzenie przepisów dotyczących rachunkowości w kodeksie handlowym z 1934 r.

Nowe regulacje rachunkowości finansowej, poprzedzone trwającą ponad rok dyskusją w środowisku zawodowym i naukowym, miały służyć wyeliminowaniu różnic między polską a zachodnią praktyką rachunkowości. W rozporządzeniu uwzględniono postanowienia IV dyrektywy EWG w sprawie rocznych zamknięć spółek⁵. Generalnie, koncepcje rachunkowości finansowej i zasady sporządzania sprawozdań finansowych zawarte w IV dyrektywie EWG (art. 31) zostały przeniesione w rozporządzeniu do polskiej rachunkowości (§ 3)⁶. Do rozporządzenia włączono podstawowe koncepcje rachunkowości: zasadę kosztu historycznego, kontynuacji działania, współmierności kosztów i przychodów, zasadę memoriałową, ostrożności, odrębnego ujmowania pozycji w sprawozdaniach oraz koncepcję rzetelnego i jasnego obrazu stanu i sytuacji finansowej podmiotu *true and fair view* (§ 41.1, § 3.1). Rozporządzenie zawierało także wzory bilansu i rachunku wyników oraz noty wyjaśniające do tych sprawozdań. W przeciwieństwie do kodeksu handlowego nie stawiało ono interesów właścicieli kapitału na pierwszym miejscu, ale raczej było nastawione na model decyzyjny jednej grupy odbiorców, czyli organów podatkowych, która to grupa w szczególności mogła mówić o użyteczności informacji dostarczonych przez rachunkowość w ówczesnych sprawozdaniach finansowych. Taki stan rzeczy wymagał zmiany, ponieważ rachunkowość wskutek

⁴ Należy pamiętać, że w tym czasie obowiązywał kodeks handlowy z 1934 r., w którym były regulowane ogólne zasady prowadzenia rachunkowości. Jednak bez aktów szczególnych nie mogły być stosowane w praktyce gospodarczej.

⁵ IV dyrektywa Rady z 25 lipca 1978 roku o rocznych zamknięciach rachunkowych spółek o określonych formach prawnych (78/660/EEC), z dalszymi zmianami.

⁶ Nie oznacza to, że wcześniej nie funkcjonowały one w polskiej rachunkowości, nie były one jedynie skodyfikowane.

reformy systemu społeczno-gospodarczego musiała uwolnić się od podatkowego postrzegania rzeczywistości i stać się źródłem generowania informacji ekonomicznej niezbędnej do zarządzania jednostką i podejmowania decyzji dotyczących alokacji kapitału. Problem jedynie polegał na tym, jakie wzorce przyjąć i w jakiej formie wprowadzić je do praktyki. Okazało się, że wybrano regulacje ustawowe oparte na dyrektywach UE, wdrażając je w życie 1 stycznia 1995 r.⁷

⁷ Przez ponad pół wieku Polska nie miała możliwości i potrzeby praktykowania rachunkowości finansowej odpowiadającej warunkom gospodarki rynkowej. Dlatego też „po załamaniu się socjalizmu organy rządowe i praktycy już choćby z samego braku doświadczenia mieli trudności z ustaleniem nowych norm” (zob. *Opodatkowanie i rachunkowość w Polsce. Elementy porównawcze z prawem niemieckim i standardami międzynarodowymi*, red. S. Kudert, J. Nabiałek, Wyd. Nauk. PWN, Warszawa 2000, s. 323). Problem polegał na tym, jaki wzorzec przyjąć. Do wyboru pozostawały: ▪ normy obowiązujące w innych krajach; ▪ normy zawarte w dyrektywach UE; ▪ międzynarodowe standardy IASC. Polska miała ograniczony wybór ze względu na umowę o stowarzyszeniu z Unią Europejską, która określała szczegółowo ramy integracyjne również w zakresie przepisów rachunkowości. Każdy wybór pociągał za sobą określone konsekwencje, a zależał przede wszystkim od stanu, w jakim była polska rachunkowość w momencie zmiany prawa bilansowego. Istotnym kryterium wyboru była forma regulacji. Do 1995 r. miały one charakter rozwiązań prawnych, pozostających pod silnym wpływem regulacji podatkowych (należy przypomnieć, że rachunkowość była regulowana rozporządzeniem Ministra Finansów wydanym na mocy delegacji do ustawy o zobowiązaniach podatkowych; ponadto, regulacje dotyczące majątku trwałego i wartości niematerialnych i prawnych miały charakter *stricte* podatkowy). W takim stanie regulacji rachunkowości trudno było przyjąć rozwiązanie polegające na adaptacji Międzynarodowych Standardów Rachunkowości, które, po pierwsze, stanowiły zupełnie odmienny system regulacji – regulacji środowiskowych; po drugie, ich niepodatkowa filozofia bez okresu przejściowego nie była możliwa do przeniesienia na grunt polskich przepisów. Pozostawało właściwie jedno rozwiązanie – dostosowanie regulacji polskiego prawa bilansowego do dyrektyw Unii Europejskiej, które co prawda charakteryzują się – podobnie jak Międzynarodowe Standardy Rachunkowości – autonomią względem prawa podatkowego, ale w przeciwieństwie do Międzynarodowych Standardów Rachunkowości są regulacją prawną o charakterze ogólnym. W czasie, w którym wprowadzano w Polsce nowe regulacje rachunkowości Międzynarodowe Standardy Rachunkowości nie mogły stać się pierwszoplanowym wzorcem przede wszystkim dlatego, że brakowało uporządkowanych regulacji o charakterze ogólnym, które Międzynarodowe Standardy Rachunkowości mogłyby uzupełnić. Ponadto, rozwiązania dyrektyw, ze względu na wolę wejścia Polski do Unii, miały charakter nadrzędny w stosunku do Międzynarodowych Standardów Rachunkowości. Nie przywiązywano wówczas tak dużej uwagi do zgodności rozwiązań dyrektyw z rozwiązaniami Międzynarodowych Standardów Rachunkowości będących już wtedy w trakcie zmian.

7.3. Rok 1995 – pierwsza ustawa o rachunkowości

Pomimo iż zmiany polskiego prawa bilansowego zostały zapoczątkowane w 1991 r., prawdziwym przełomem dla polskiej rachunkowości był rok 1995 – data wejścia w życie ustawy o rachunkowości.

Konieczność wdrożenia dyrektyw Unii Europejskiej spowodowała przełom w przepisach polskiej rachunkowości. Z systemu podporządkowanego podatkowi przerodziła się ona w autonomiczny system regulacji działalności gospodarczej, co prawda nadal pozostający w gestii regulacji prawnych, których źródłem nie były już jednak przepisy podatkowe, ale akt prawny najwyższej rangi – ustawa parlamentarna. Należy stwierdzić, że był to ogromny sukces polskich rachunkowców wspieranych przez Komisję Papierów Wartościowych i Giełd, która miała dodatkowy argument – promowanie rozwoju polskiego rynku kapitałowego⁸.

Ustawa o rachunkowości z 1994 r. przywróciła do oficjalnego języka biznesu takie kategorie ekonomiczno-finansowe jak kapitał, dywidenda, wartość rynkowa, leasing, lokaty kapitałowe, papiery wartościowe, znane polskiemu prawu handlowemu z okresu międzywojennego. Określiła po raz pierwszy w okresie powojennym szczegółowe definicje kategorii finansowo-księgowych, zasady ich wyceny i prezentacji w sprawozdaniach finansowych. Wyraźnie zdefiniowała cel sprawozdań finansowych jako prezentację prawdziwej i rzetelnej sytuacji finansowej, rentowności i wyniku finansowego, rozumianego jako zysk bilansowy przed opodatkowaniem, a więc obliczanego niezależnie od regulacji podatkowych. Wprowadziła obowiązek porównania zysku brutto z zyskiem podatkowym, zwracając uwagę użytkowników na to, że obie te kategorie są liczone według odmiennych regulacji: zysk brutto zgodnie z ustawą o rachunkowości, a zysk podatkowy zgodnie z przepisami prawa podatkowego. Oznaczało to, że regulacje rachunkowości zaczęły być równie ważne, jak wymagania podatkowe. Rozdzielenie rachunkowości od podatków, bardzo trudne po kilkunastu latach dążenia do ich unifikacji, stało się faktem. Była to swoista rewolucja w polskiej praktyce gospodarczej, ponieważ po raz pierwszy w okresie powojennym dokonano na gruncie prawa tak wyraźnego rozgra-

⁸ Jeśli na gruncie stanowienia prawa sukces był niepodważalny, to w praktyce trudno mówić o pełnym sukcesie. Biorąc jednak pod uwagę fakt, że wprowadzenie ustawy w życie odbyło się w bardzo krótkim czasie, zmiany miały charakter fundamentalny i wymagały w wielu jednostkach zmiany podejścia do roli rachunkowości w działalności gospodarczej, to ogólna ocena wdrożenia ustawy o rachunkowości jest pozytywna.

niczenia dwóch aspektów prowadzenia działalności gospodarczej – handlowego i podatkowego.

Ustawa wprowadziła ponadto wiele szczegółowych rozwiązań pozwalających na wykorzystanie informacji finansowo-księgowych do zarządzania finansami.

Po raz pierwszy w Polsce regulacje prawne zwróciły uwagę jednostek na znaczenie gotówki w działalności gospodarczej, sankcjonując obowiązek sporządzania sprawozdania z przepływu środków pieniężnych.

Kolejną załugą prawa bilansowego w tym obszarze było uświadomienie podmiotom faktu, że płacone podatki winny stać się przedmiotem pomiaru dokonywanego w celu ustalenia wyniku finansowego netto, ale przede wszystkim przedmiotem zarządzania finansami.

Dopiero od 1995 r. wprowadzono prawny obowiązek wyceny kredytu kupieckiego. Obowiązek naliczania odsetek karnych na dzień bilansowy zdopingował jednostki do zarządzania rozrachunkami, traktowania ich nie tylko jako podatkowe elementy bilansu, ale jako realne źródło bądź wykorzystanie gotówki.

Ustawa o rachunkowości zdefiniowała i przedstawiła zasady ujmowania w działalności jednostki przychodów i kosztów różnych rodzajów działalności, dokonując ich handlowej, a nie podatkowej klasyfikacji. Oznacza to, że zagwarantowano prawnie możliwość generowania i wykorzystania pieniądza w innych niż tylko działalność operacyjna obszarach działania jednostki. W praktyce gospodarczej takie możliwości pojawiły się dużo wcześniej, ale dopiero ustawa odpowiedziała na pytania jak ująć inwestowanie w majątek finansowy, finansowanie z różnych zewnętrznych źródeł, transakcje na rynku kapitałowym itp.

Prawo bilansowe, ze względu na elastyczność i ogólność wymagań, dało możliwość indywidualnego kształtowania polityki finansowej jednostki, zwłaszcza w zakresie polityki kosztowej. Oznaczało to dowolność struktury podmiotowej i podmiotowego rachunku kosztów. Ponadto po raz pierwszy w okresie powojennym umożliwiło liczenie amortyzacji handlowej, czyli odzwierciedlającej rzeczywistość, a nie podatkowe zużycie majątku trwałego.

Prawo bilansowe, chcąc wymusić przestrzeganie przepisów w praktyce gospodarczej wprowadziło obowiązek badania sprawozdań finansowych, które miało na celu stwierdzenie, czy prezentują one prawdziwy i rzetelny obraz dokonań jednostki i jej sytuacji finansowej zgodnie z ustawą o rachunkowości. Badanie sprawozdań finansowych mogło być przeprowadzone tylko przez uprawnione podmioty – biegłych rewidentów, którzy działali zgodnie z ustawą o biegłych rewidentach.

Reasumując, ustawa o rachunkowości obowiązująca od w polskiej praktyce gospodarczej 1995 r.:

- po pierwsze zdefiniowała nowe kategorie ekonomiczne właściwe gospodarce rynkowej, których wcześniej ani prawo cywilne, ani prawo handlowe nie definiowało,

- po drugie rozszerzyła zakres obowiązywania i szczegółowość kategorii zdefiniowanych w kodeksie handlowym z 1934 r., który w okresie powojennym był stosowany w minimalnym zakresie, gdyż dotyczył tylko spółek prawa handlowego, a tych było niewiele (nie dotyczył dominującej części polskich podmiotów, czyli przedsiębiorstw państwowych),

- po trzecie zmieniła definicje tych kategorii, które opisane były tylko w prawie podatkowym i bardzo często podatkowe definicje nie oddawały ich sensu handlowego.

- po czwarte wprowadziła obowiązek badania sprawozdań finansowych dla podmiotów, które do 1995 r. takiego obowiązku nie miały, jednocześnie regulując zasady badania i zawód niezależnego biegłego rewidenta⁹.

Wszystkie powyższe zmiany miały na celu umożliwienie stosowania w polskiej praktyce gospodarczej instrumentów i kategorii zgodnie z ich ekonomiczną, a nie tylko podatkową treścią.

7.4. Rok 2002 – kluczowa nowelizacja ustawy o rachunkowości – w kierunku Międzynarodowych Standardów Rachunkowości

Podjęte na arenie międzynarodowej działania zmierzające do harmonizacji przepisów dyrektyw i Międzynarodowych Standardów Rachunkowości były zapowiedzią kolejnych zmian polskiej rachunkowości. Konieczne stało się wykonanie następnego kroku polegającego na dostosowaniu polskiej rachunkowości do rozwiązań Międzynarodowych Standardów Rachunkowości¹⁰. Problem polegał jedynie na określeniu zakresu oraz terminu

⁹ Instytucja biegłego rewidenta pojawiła się w polskich regulacjach prawa już w 1991r, co było konieczne ze względu na wznowienie działalności polskiej giełdy i obowiązek badania spółek notowanych na giełdzie; w roku 1995 miało miejsce modyfikacja prawa dotyczącego biegłych rewidentów.

¹⁰ Wcześniej taki krok wykonała Komisja Papierów Wartościowych i Giełd, ale jedynie zakresie, w jakim pozwalało na to obowiązujące w Polsce prawo bilansowe. Zmiany dotyczyły głównie zasad prezentacji informacji w sprawozdaniach finansowych w odniesieniu do spółek giełdowych. Od 1999 r. prawo giełdowe nałożyło obowiązek ujawniania

wejścia w życie nowych przepisów. Zostały one wprowadzone do ustawy o rachunkowości w postaci nowelizacji. Ogłoszone już w roku 2000, weszły w życie w 2002 r. Zmiany ustawy o rachunkowości obowiązującej w praktyce od 2002 r. dotyczyły dwóch zasadniczych kwestii:

- zasad wyceny aktywów i zobowiązań oraz ustalania wyniku finansowego,

- zasad prezentacji informacji w sprawozdaniach finansowych.

Zarówno w jednym, jak i w drugim obszarze dokonano istotnych modyfikacji oraz wprowadzono nowe rozwiązania. W pierwszym przypadku wyraźnie punkt ciężkości został przesunięty z zasad ustalania wyniku finansowego na zasady wyceny bilansowej. W drugim obszarze poczynione zmiany miały na celu w większym stopniu realizację zasady pełnego ujawniania informacji o działalności jednostki.

Bardzo istotnym, nowym elementem polskiego prawa bilansowego było wprowadzenie swego rodzaju ram konceptualnych, a więc definicji podstawowych kategorii finansowych. Po raz pierwszy w powojennej historii polskiego ustawodawstwa handlowego pojawiły się definicje kategorii, którymi posługuje się cała gospodarka. Na wzór Ram Konceptualnych IASC zdefiniowano aktywa, zobowiązania, przychody i koszty, co stało się podstawą do uporządkowania definicji innych pochodnych kategorii, takich jak rezerwy, kapitał własny, aktywa netto. Dodatkowo dokonano klasyfikacji aktywów i zobowiązań, z jednej strony zgodnie z kryterium czasu realizacji lub odpływu korzyści, z drugiej strony wprowadzono ich podział na pieniężne i niepieniężne.

Wśród nowych parametrów wyceny pojawiły się m.in. wartość godziwa, wartość przeszacowana, utrata wartości aktywów. Istotnie zmodyfikowano wcześniej określone w ustawie parametry takie jak cena sprzedaży netto, czy koszt wytworzenia.

Jednym z obszarów modyfikacji stały się nadrzędne zasady rachunkowości. W odniesieniu do samego ich brzmienia nie można było wprowadzić istotnych zmian. Nastąpiła jednak wyraźna różnica w wagach przypisywanych różnym zasadom. Ostrożność, która dominowała do końca XX w. w polskiej rachunkowości, przestała być zasadą priorytetową. Wskazują na

znaczących różnic między sprawozdaniami sporządzanymi według polskich regulacji i regulacji MSR lub US GAAP. Oznaczało to obowiązek statystycznego przeliczenia wyników i zaprezentowania ich w informacji dodatkowej wymaganej przez Komisję Papierów Wartościowych i Giełd. Po raz kolejny w rozwoju polskiej rachunkowości podstawową rolę odegrał polski rynek kapitałowy, którego potrzeby coraz bardziej przerastały możliwości oferowane przez prawo bilansowe.

to szczegółowe zasady wyceny wykorzystujące wartość rynkową (godziwą) niezależnie od jej relacji do ceny historycznej. Rezerwy przestały być nieodłączną cechą ostrożności, a ich nadużywanie zostało wyraźnie ograniczone. Również współmierność zdominowana została przez zasady wyceny i definicję aktywów. Możliwość kreowania wyniku uzasadnionego współmiernością w świetle nowych regulacji została istotnie ograniczona.

Inną zasadą nadrzędną, która uzyskała nową treść w polskich regulacjach była zasada memoriałowa. W szczególności zostało to uwidocznione przy zasadach ustalania przychodów, które w połączeniu z definicjami podstawowych kategorii zmieniały podejście polskiej praktyki do memoriału. Nowelizacja ustawy odstąpiła od wielu kompensat, które zniekształcały obraz sytuacji finansowej i rentowność jednostki, a jednocześnie tam, gdzie ich dokonanie pozwalało lepiej odwzorować treść ekonomiczną nakazała jej stosowanie. Zmiany dokonane w ustawie podnosiły znaczenie zasady porównywalności, określając nowe rozwiązania w przypadku zmiany polityki rachunkowości, błędów fundamentalnych i zdarzeń po dacie bilansu.

Zmiany w zasadach wyceny i ustalania wyniku finansowego polegały na wprowadzeniu nowych rozwiązań wcześniej nieuregulowanych zagadnień oraz modyfikacji wówczas obowiązujących.

W pierwszej grupie zmian znalazły się nowe regulacje dotyczące m.in. wyceny:

- aktywów netto spółek łączonych,
- inwestycji i instrumentów finansowych,
- niezakończonych usług i ustalania wyniku na kontraktach długoterminowych,
- oraz ustalania wyniku w umowach leasingowych.

W drugiej grupie zmian znalazły się regulacje dotyczące:

- podatku dochodowego odroczonego,
- rezerw,
- różnic kursowych,
- wyceny zapasów,
- wyceny środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych.

Nowela ustawy wprowadziła istotne nowe postanowienia w zakresie ujawniania informacji w sprawozdaniach finansowych. Dotyczyły one układu podstawowych sprawozdań finansowych, szczegółowości wykazywanych w nich informacji oraz poszerzenia obowiązku sprawozdawczego o obowiązek sporządzania zestawienia ze zmian w kapitale własnym. Zmieniono również strukturę informacji dodatkowej, wyodrębniając w niej

dwie części: „wprowadzenie do sprawozdania finansowego” oraz „dodatkowe informacje i objaśnienia”.

Zakres zmian nowelizacji ustawy o rachunkowości był bardzo szeroki. Podnosiły one niewątpliwie jakość sprawozdań finansowych. Z jednej strony – dzięki rozszerzeniu obowiązków sprawozdawczych, z drugiej dzięki zmianie zasad wyceny i ustalania wyniku finansowego. Nie bez znaczenia było wprowadzenie do ustawy zasady treści ekonomicznej, z której jednostki powinny korzystać chcąc zapewnić *true and fair* obraz sytuacji finansowej i rentowności. Dodatkowym zapisem umożliwiającym osiągnięcie tego celu był zapis zezwalający jednostce w kwestiach nieuregulowanych na stosowanie rozwiązań zawartych w Międzynarodowych Standardach Rachunkowości.

Można zatem stwierdzić, że nowelizacja ustawy o rachunkowości w dużej mierze zaspokoiła potrzeby rozwijającej się gospodarki rynkowej, uwzględniając zarówno doświadczenia polskiej praktyki z kilku lat stosowania ustawy 1994, jak również rozwiązania stosowane w praktyce międzynarodowej (głównie Międzynarodowe Standardy Rachunkowości).

Niewątpliwie zmiany w takich obszarach jak inwestycje, podatki dochodowe odroczone czy umowy trwające na dzień bilansowy były zaskoczeniem dla wielu praktyków. Były one jednak konsekwencją zasadniczej zmiany podejścia do wagi sprawozdań finansowych, czyli przyjęcia wyraźnej orientacji bilansowej zamiast wynikowej. Ta właśnie zmiana podejścia sprawiła i nadal sprawia najwięcej trudności w praktyce.

Reasumując, znowelizowana ustawa o rachunkowości stanowiła kolejny etap rozwoju prawa bilansowego, które diametralnie zmieniło swoje oblicze – z podatkowego na ekonomiczne. Już wtedy było wiadomo, że została ukierunkowana na MSR-y, usankcjonowanie obowiązku ich stosowania przez spółki rynku kapitałowego było już tylko kwestią czasu. Ten krok został wykonany w 2005 r., w kolejnej nowelizacji ustawy o rachunkowości.

7.5. Rok 2005 – Międzynarodowe Standardy Rachunkowości dla skonsolidowanych sprawozdań finansowych spółek publicznych

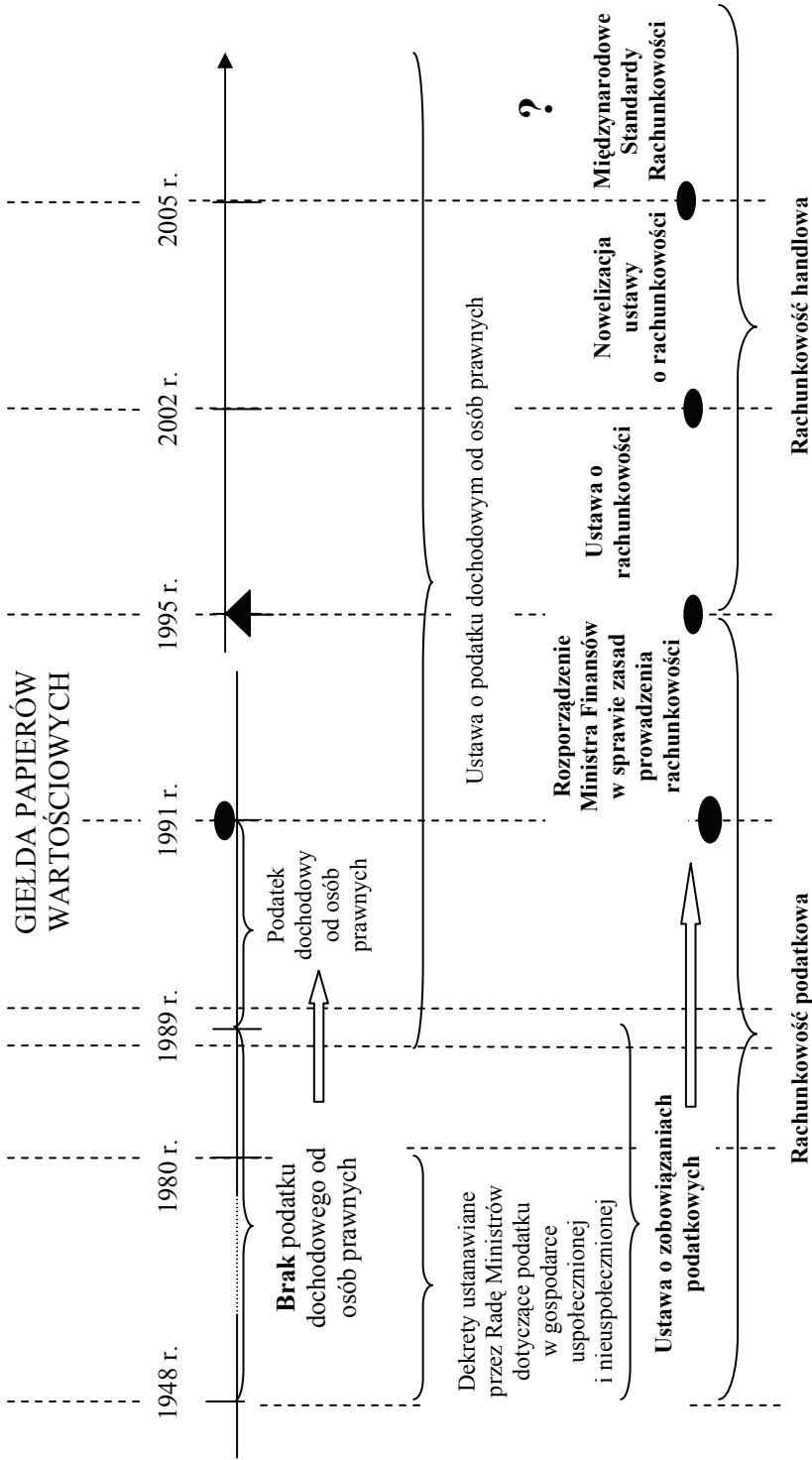
W roku 2005 weszła w życie kluczowa zmiana powodująca, iż do polskich regulacji rachunkowości wprowadzono po raz pierwszy Międzynarodowe Standardy Rachunkowości, co prawda w ograniczonym zakresie

podmiotowym, ale w pełnym zakresie przedmiotowym. MSR-y stały się obowiązującym zbiorem przepisów rachunkowości dla emitentów papierów wartościowych i banków w przypadku sporządzania przez nich sprawozdań skonsolidowanych¹¹. Obowiązek stosowania MSR dotyczył sprawozdań finansowych za rok obrotowy rozpoczynający się w 2005 r. Ustawodawca określił pojęcie MSR w następujący sposób: „jednostki sporządzające sprawozdania finansowe zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Rachunkowości, Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej oraz związanymi z nimi interpretacjami ogłoszonymi w formie rozporządzeń Komisji Europejskiej, zwanymi dalej »MSR«, stosują przepisy ustawy oraz przepisy wykonawcze wydane na jej podstawie, w zakresie nieuregulowanym przez MSR”¹². Dla jednostek sporządzających sprawozdanie finansowe zgodnie z MSR wprowadzono obowiązek stosowania przepisów ustawy o rachunkowości oraz przepisów wykonawczych wydanych na jej podstawie, ale jedynie w zakresie nieuregulowanym przez MSR.

Modyfikacje ustawy w 2005 r., inne niż wprowadzające obowiązek stosowania MSR, można ocenić jako „kosmetyczne”. Z punktu widzenia rozwoju polskiego modelu sprawozdawczości finansowej nie miały one większego znaczenia, gdyż nie wprowadzały nowych rozwiązań ani w zakresie pomiaru, ani w zakresie prezentacji informacji o dokonaniach i sytuacji finansowej jednostki. Można domniemywać, iż jednym z celów wprowadzonych zmian do ustawy było umożliwienie utrwalenia rozwiązań obowiązujących od 2002 r., dlatego też nie „poprawiano” tych przepisów, nawet jeśli już wtedy było wiadomo, iż muszą ulec zmianom. Nowelizacja ustawy w 2005 r. otworzyła nowy rozdział rozwoju regulacji polskiej rachunkowości – dostosowany do nowej sytuacji Polski na arenie międzynarodowej, w jakiej znalazła się wskutek członkostwa w Unii Europejskiej. Rok 2005 zamyka jednocześnie ważny etap historii polskiego prawa bilansowego w warunkach transformacji – etap zmian rewolucyjnych, pełnych dynamiki i innowacyjnych rozwiązań.

¹¹ Por. art. 1 ustawy z dnia 16 grudnia 2005 r. o zmianie ustawy o rachunkowości (Dz. U. nr 267, poz. 2252) wprowadzający nowe brzmienie art. 6a do ustawy o rachunkowości.

¹² Por. art. 1 ust. 1 ustawy z dnia 27 sierpnia 2004 r. o zmianie ustawy o rachunkowości oraz o zmianie ustawy o biegłych rewidentach i ich samorządzie (Dz. U. nr 213, poz. 2155).



Rysunek 7.1. Historia regulacji prawa
 Źródło: opracowanie własne

Rozwój prawa bilansowego w Polsce na tle zmian prawa podatkowego prezentuje rysunek 7.1, na którym pokazano kluczowe daty z punktu widzenia dzisiejszego kształtu polskiej rachunkowości. O ile w latach 1991–2005 kierunek zmian był wyraźny i oczywisty, o tyle rok 2005 stał się początkiem okresu „specyficznej” stagnacji – do chwili obecnej polskie prawo bilansowe co prawda podlega zmianom, ale głównie wynikają one z obowiązku wdrażania do prawa krajowego rozwiązań przyjętych przez Parlament UE.

7.6. Rok 2008 – dwie orientacje zmian

Zmiany ustawy o rachunkowości z 2008 r. przybrały wyraźnie dwie orientacje – uzasadnioną orientację na rozwiązania światowe – głównie MSR/MSSF oraz kontrowersyjną – w świetle harmonizacji rachunkowości w Unii Europejskiej – orientację na rozwiązania krajowe (regionalne). Podstawową przyczyną nowelizacji ustawy było jej dostosowanie do dyrektywy Unii Europejskiej z dnia 14 czerwca 2006 r. (dyrektywa 2006/46/WE) zmieniającej dyrektywy EWG dotyczące rachunkowości i sprawozdawczości finansowej¹³. Aby wywiązać się z obowiązków Polski jako państwa członkowskiego powyższe zmiany miały zastosowanie już do sprawozdań finansowych za rok 2008. Należy podkreślić, że były to głównie zmiany w zakresie uszczegółowienia ujawnień w sprawozdaniu finansowym, a więc dotyczyły przede wszystkim problemu prezentacji informacji, a nie wyceny bilansowej czy ustalania wyniku finansowego.

Generalnie, zmiany ustawy o rachunkowości wynikające z przepisów UE dotyczyły dwóch kwestii, po pierwsze doprecyzowania pojęcia organów jednostki i jej członków, a także ich odpowiedzialności, po drugie rozszerzenia zakresu ujawnień informacji w sprawozdaniu finansowym – dotyczących w szczególności ładu korporacyjnego, umów nieuwzględnianych w bilansie, transakcji zawartych ze stronami powiązanymi oraz wynagrodzeń biegłych rewidentów. Szczególnie istotną regulacją stał się obowiązek

¹³ Były to następujące dyrektywy: dyrektywa Rady 78/660/EWG w sprawie rocznych sprawozdań finansowych niektórych rodzajów spółek, dyrektywa 83/349/EWG w sprawie skonsolidowanych sprawozdań finansowych, dyrektywa 86/635/EWG w sprawie rocznych i skonsolidowanych sprawozdań finansowych banków i innych instytucji finansowych, dyrektywa 91/674/EWG w sprawie rocznych i skonsolidowanych sprawozdań finansowych zakładów ubezpieczeń (Dz. Urz. UE L 224 z 16.08.2006 r.)

ujawniania informacji dotyczących stosowanych przez spółkę zasad ładu korporacyjnego (wskazania kodeksu dobrych praktyk korporacyjnych, który spółka przestrzega)¹⁴.

Pozostałymi przyczynami zmian ustawy o rachunkowości były przepisy polskiego prawa gospodarczego, doświadczenia polskiej praktyki rachunkowości, a także poszczególne Międzynarodowe Standardy Rachunkowości/Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej, których zmiany musiały przełożyć się na określone zapisy ustawy o rachunkowości¹⁵.

W grupie zmian ustawy o rachunkowości, istotnie wpływających na model polskiej sprawozdawczości finansowej można wyróżnić przede wszystkim następujące obszary:

- uporządkowanie definicji,
- zmiany klasyfikacji pozycji sprawozdawczych,
- wprowadzenie na większą skalę nietradycyjnych parametrów wyceny: wartości godziwej i skorygowanej ceny nabycia,

¹⁴ Kierunek zmian dyrektyw unijnych jest jednoznaczny – umacnianie nadzoru właścicielskiego na szczeblu Unii Europejskiej, co ma prowadzić do umocnienia zaufania publicznego w odniesieniu do sprawozdań finansowych publikowanych przez spółki europejskie. Podstawowym celem dyrektyw stało się osiągnięcie większej przejrzystości zarówno sporządzania, jak i badania sprawozdań finansowych. Takie cele wymagają zmian przede wszystkim w zasadach prezentacji informacji ujawnianych w raportach finansowych oraz zmian w organizacji zawodu biegłego rewidenta. W przypadku pierwszym w dyrektywach UE znacznie rozbudowano zakres informacji dodatkowej, a ponadto rozszerzono zakres odpowiedzialności za sprawozdanie finansowe. W drugim przypadku zmiany miały zarówno charakter przedmiotowy, jak i instytucjonalny, a ich celem było podniesienie rangi badania oraz zagwarantowanie niezależności biegłego rewidenta.

¹⁵ Nowelizacja ustawy o rachunkowości wprowadziła wiele zmian, były to m.in. zmiany w obszarze konsolidacji i łączenia spółek wynikające nie wprost z dyrektyw UE, ale bardziej z MSR/MSSF, w szczególności dotyczące praw wyboru metody ujmowania udziałów w jednostkach współzależnych, prawa do wyłączeń jednostek z konsolidacji, zmian definicji grupy kapitałowej. Kolejne zmiany ustawy o rachunkowości polegały na wprowadzeniu terminologii obowiązującej w innych polskich regulacjach prawnych i dotyczą w szczególności zagadnień regulowanych przez kodeks spółek handlowych, ustawę o funduszach inwestycyjnych, kodeks cywilny, ustawę prawo upadłościowe i naprawcze, ustawę o Narodowym Banku Polskim, ustawę o swobodzie działalności gospodarczej, a także samej ustawy o rachunkowości.

Pozostałe zmiany ustawy o rachunkowości obejmowały zasady inwentaryzacji, a także usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych. Zmiany w zasadach inwentaryzacji dotyczyły zarówno rozszerzenia, jak i odstąpienia od obowiązków inwentaryzacji określonych aktywów/zobowiązań. W odniesieniu do usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych w szczególności wprowadzono definicje, wskazano uprawnienia podmiotowe i osobowe, ścieżki uzyskania certyfikatu księgowego.

– zmiany zasad wyceny na dzień bilansowy i ich konsekwencje dla ustalania wyniku finansowego.

W wyżej wymienionych obszarach zmian wyraźne były dwie, można powiedzieć, skrajne przyczyny – po pierwsze dostosowanie do MSR/MSSF, po drugie – doświadczenia polskiej praktyki gospodarczej. Pierwsza z nich była odpowiedzialna za wprowadzenie nowych zasad wyceny zgodnych z MSR/MSSF, druga doprowadziła do uproszczeń, niekiedy sprzecznych z regulacjami MSR/MSSF.

Ważnym obszarem, w którym wprowadzono nowe rozwiązania były inwestycje. Nowelizacja ustawy o rachunkowości, co należy ocenić pozytywnie, zmieniała ich definicję, wskazując, iż nie sposób pozyskania, a ich przeznaczenie decyduje o klasyfikacji aktywów do inwestycji. Kontrowersyjną, aczkolwiek uzasadnioną rozwiązaniem MSR/MSSF zmianą było niewątpliwie zróżnicowanie sposobu ujmowania skutków aktualizacji wyceny inwestycji w zależności od rodzaju aktywów stanowiących jej przedmiot¹⁶.

Zmianą, którą należy podkreślić z uwagi na sprzeczny z MSSF charakter było rozszerzenie (a raczej sprecyzowanie) zakresu rozliczeń międzyokresowych kosztów biernych o tytuł świadczeń na rzecz pracowników i jednocześnie wskazanie zasad ich prezentacji w bilansie jako rezerw na zobowiązania¹⁷. Zmianami ustawy o rachunkowości, w których wyraźnie widać wpływy regulacji podatku dochodowego były zasady ustalania kosztu wytworzenia, ujęcie odpisów aktualizujących wartość produktów oraz zasady wyceny pozycji wyrażonych w walutach obcych. Należy podkreślić, iż poza pierwszą z nich dotyczyły one także „dużych” jednostek.

Reasumując, zmiany w obszarze wyceny bilansowej i ustalania wyniku finansowego w 2008 r. podążyły w dwóch różnych kierunkach – z jednej

¹⁶ W przypadku inwestycji w aktywa finansowe utrzymano „stare” zasady (a zatem wzrost ich wartości ujmowany w kapitale z aktualizacji wyceny), natomiast w przypadku inwestycji w aktywa niefinansowe (nieruchomości, wartości niematerialne i prawne), wycenianych w wartości godziwej (rynkowej) wprowadzono obowiązek ujmowania skutków ich aktualizacji – pozostałych kosztów/przychodów operacyjnych – bez względu na ich charakter – długoterminowy, czy krótkoterminowy.

¹⁷ Trudno oprzeć się wrażeniu braku konsekwencji ustawodawcy, zwłaszcza że problem rezerw jest precyzyjnie rozwiązany w MSR 37 „Rezerwy, zobowiązania warunkowe i aktywa warunkowe”. W świetle zapisów tego standardu powstaje generalne pytanie, czy rozliczenia międzyokresowe bierne w ogóle powinny być definiowane w ustawie o rachunkowości. Powstaje także dodatkowa wątpliwość odnośnie do sposobu regulacji tego obszaru przez ustawę o rachunkowości w kontekście obowiązujących od 1.01.2007 r. w prawie podatkowym zapisów dotyczących kosztów uzyskania przychodów.

strony w kierunku MSR/MSSF, z drugiej – w kierunku polskich realiów gospodarczych, w których duże znaczenie ma ciągle prawo podatku dochodowego. Można zatem zadać pytanie, w jakim kierunku będzie zmierzać polskie prawo bilansowe w najbliższej przyszłości, czy przyjmie jako nadrzędny cel zaspokojenie potrzeb dużych, czy mniejszych jednostek, czy być może zostanie wyraźnie podzielone na dwie części – w zależności od adresatów swoich regulacji? Powyższe pytania to niewątpliwie przyczynek do dyskusji na temat docelowego kształtu polskiej ustawy o rachunkowości. Powstaje pytanie, czy możliwe jest utrzymywanie jednego aktu prawnego (ustawy o rachunkowości) dla wszystkich jednostek prowadzących księgi rachunkowe według polskich zasad rachunkowości? Jak się wydaje, dyskusję na ten temat powinny podjąć różne środowiska szeroko rozumianego otoczenia gospodarczego, mając na względzie koszty i korzyści zarówno jednostki gospodarczej, budżetu, jak i całego społeczeństwa.

7.7. Podsumowanie

Obecnie w Polsce mamy do czynienia *de facto* z dwoma modelami sprawozdawczości finansowej – międzynarodowym, właściwym dla spółek publicznych, oraz polskim, stosowanym przez pozostałe jednostki. Generalnie takie rozwiązanie wydaje się słuszne – sprawozdania jednostkowe odzwierciedlają cechy rachunkowości krajowej, znajdując zastosowanie w znakomitej większości polskich jednostek, natomiast sprawozdania skonsolidowane spółek publicznych pozostają zgodne z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej. Czy takie rozwiązanie przetrwa próbę czasu? Czy utrzymywanie dwóch podejść do sprawozdawczości finansowej w praktyce nie zahamuje procesów doskonalenia polskiej rachunkowości? Analizując wyżej wymienione modele sprawozdawczości finansowej w ostatnich latach, możemy stwierdzić wyraźne dysproporcje co do tempa ich rozwoju – model zgodny z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej podlega ciągłym zmianom, podczas gdy model zgodny z ustawą o rachunkowości cechuje niepokojąca stagnacja. Można odnieść wrażenie, iż od momentu, w którym sprawozdania finansowe spółek publicznych mogą być sporządzane według MSSF, czyli niezależne od regulacji ustawy o rachunkowości, zabrakło bodźca, motywacji do zmian w procesie doskonalenia polskiej sprawozdawczości finansowej. Powstaje obawa, czy tej luki nie wykorzysta „pragmatyzm” podatkowy,

który może zniweczyć dotychczasowe osiągnięcia polskiej rachunkowości w procesie ekonomicznego pomiaru zdarzeń gospodarczych, zastępując je rozwiązaniami zgodnymi z regulacjami podatku dochodowego. Taki scenariusz jest wielce prawdopodobny i możliwy do akceptacji dla małych jednostek, których sprawozdania finansowe mogą być wyrazem podatkowego pomiaru zdarzeń gospodarczych, ponieważ nie wpływa to w istotny sposób na otoczenie. Nie można natomiast zapomnieć o pozostałych jednostkach, które zobligowane są do stosowania ustawy o rachunkowości i nie decydują się na stosowanie MSSF. To właśnie w ich interesie należy dbać o ekonomiczny, a nie podatkowy wymiar sprawozdań finansowych, to o nich w szczególności powinniśmy myśleć, wprowadzając kolejne zmiany regulacji rachunkowości w Polsce.

Polska rachunkowość od dłuższego już czasu oczekuje na zmiany wynikające z dynamicznych zmian rzeczywistości gospodarczej w warunkach procesów globalizacji. Nie będą to zmiany tak fundamentalne, jak w roku 2002, ale bardzo ważne, gdyż albo potwierdzą dotychczasowy kierunek zmian, albo będą zapowiedzią nowych trendów rozwoju polskiej rachunkowości.

Reasumując, w ostatnich zmianach ustawy o rachunkowości trudno doszukać się podejścia systemowego, widać natomiast wyraźny dylemat – czy zmiany mają podążać w kierunku rozwoju rachunkowości w Unii Europejskiej, co komplikuje sporządzanie sprawozdań finansowych, czy odwrotnie – należy wprowadzić pewne regulacje ukierunkowane na praktykę podatkową, co znakomicie upraszcza sporządzanie sprawozdań finansowych. Akceptacja pierwszego kierunku rozwoju oznacza „krok do przodu” w dążeniu do ekonomicznego pomiaru rzeczywistości gospodarczej, przyjęcie drugiego kierunku to przyzwolenie na stosowanie w praktyce rozwiązań podatkowych, sprzecznych z tendencjami rozwoju współczesnej rachunkowości na świecie.

Bibliografia

- Jaruga A., Walińska E. (1997), *Zasady sporządzania sprawozdania finansowego w świetle Ustawy o rachunkowości*, ODDK, Gdańsk.
- Ustawa o rachunkowości. Komentarz* (2009), red. E. Walińska, Wolters Kluwer Polska – Lex, Warszawa.
- Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, Dz. U. nr 121, poz. 591, z późniejszymi zmianami.

- Walińska E. (2000), *Ustawa o rachunkowości jako fundament rozwoju finansów polskich przedsiębiorstw*, „Acta Universitatis Lodziensis”, Folia Oeconomica, nr 153.
- Walińska E. (2000), *Ustawa o rachunkowości w świetle międzynarodowych standardów regulacji – część I*, „Monitor Rachunkowości i Finansów”, nr 11.
- Walińska E. (2001), *Skutki finansowe zmian przepisów ustawy o rachunkowości*, „Monitor Rachunkowości i Finansów”, nr 6.
- Walińska E. (2002), *Nowelizacja ustawy o rachunkowości, czyli bliżej Europy. Z korzyścią dla jakości sprawozdań*, „Rzeczpospolita” Przewodnik podatkowo-rachunkowy dla przedsiębiorców Dobra Firma, Wydanie 066/119 (6196).
- Założenia koncepcyjne sporządzania i prezentacji sprawozdań finansowych* (2007), [w:] *Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej*, IASB, SKwP, Londyn 2007.