

Melania Bąk

Akademia Ekonomiczna we Wrocławiu

HARMONIZACJA I STANDARYZACJA ZASAD RACHUNKOWOŚCI W UNII EUROPEJSKIEJ A POLSKIE PRAWO BILANSOWE

1. Wstęp

Umiedzynarodowienie rachunkowości w dobie globalizacji gospodarki stało się możliwe dzięki standaryzacji i harmonizacji. Procesy te przyczyniły się w sposób zasadniczy do uczynienia z rachunkowości międzynarodowego języka biznesu.

Główną przyczyną standaryzacji i harmonizacji rachunkowości był brak porównywalności sprawozdań finansowych. Porównywalnych sprawozdań finansowych potrzebują zarówno inwestorzy, jak i Bank Światowy czy Międzynarodowy Fundusz Walutowy oraz giełdy międzynarodowe. Porównywalność sprawozdań finansowych można osiągnąć pod warunkiem zastosowania jednolitych uregulowań (konceptji i zasad) nie tylko w skali kraju, ale także na obszarze regionalnej wspólnoty gospodarczej (np. Unii Europejskiej) i w skali międzynarodowej (zob. [11, s. 1]).

Procesom harmonizacji i standaryzacji podlega przede wszystkim rachunkowość finansowa, którą obejmują uniwersalne zasady rachunkowości ukształtowane przez pokolenia. Rachunkowość finansowa jest regulowana przez ogólne standardy rachunkowości w danym kraju lub jego prawo bilansowe. Regulacjom takim nie podlega natomiast rachunkowość zarządcza (zob. [22, s. 39]). Jednak wzajemne zależności zachodzące między rachunkowością finansową i rachunkowością zarządczą pozwalają stwierdzić, że wykorzystywanie informacji z systemu rachunkowości zarządczej ma miejsce w stosowaniu niektórych Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (zob. [20, s. 247-254]).

2. Istota harmonizacji i standaryzacji zasad rachunkowości w Unii Europejskiej

Według A. Jarugi, *harmonizacja* zasad rachunkowości w skali regionalnej czy międzynarodowej oznacza proces zwiększania porównywalności sprawozdań finansowych przez wprowadzenie spójnego zestawu wzorców opartego na wspólnych założeniach i koncepcjach, przy czym określone są granice zakresu odmienności rozwiązań stosowanych w praktyce. Harmonizacja zakłada występowanie opcji pewnej elastyczności w ustalonych ramach, co umożliwi przedsiębiorstwom wybór rozwiązań w ramach ich polityki rachunkowości [11, s. 3]. Według S. Surdykowskiej zaś, harmonizacja zasad rachunkowości jest nastawiona na zmniejszanie liczby stosowanych praktyk rachunkowości przez określenie takiego ich zestawu, z którego przedsiębiorstwa mogą dokonywać wyboru określonych zasad rachunkowości [22, s. 73]. Zatem podsumowując rozważania na temat harmonizacji, można stwierdzić, że sedno problemu jest związane z redukowaniem różnic w sporządzaniu sprawozdawczości finansowej w poszczególnych krajach.

Standaryzacja zasad rachunkowości występuje wówczas, gdy wszystkie zainteresowane strony stosują identyczne lub bardzo zbliżone praktyki rachunkowości. Rezultatem standaryzacji jest ujednolicenie zasad rachunkowości stosowanych przez przedsiębiorstwa w formie ustalonych norm i reguł, których opracowanie było poprzedzone długim okresem badań i szeroko zakrojonych konsultacji z udziałem praktyków [24, s. 19]. A. Jaruga stwierdza, że „(...) 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 prawnych” [14, s. 523].

Harmonizacja jest pojęciem kojarzonym z ponadnarodowymi regulacjami tworzonymi w Unii Europejskiej – Dyrektywami Rachunkowości, natomiast standaryzacja z Międzynarodowymi Standardami Rachunkowości (MSR). Obszary różnic między Dyrektywami Rachunkowości i Międzynarodowymi Standardami Rachunkowości prezentuje tab. 1.

Rachunkowość jest prowadzona w poszczególnych krajach Europy różnorodnie, jednak zestawiając pewne cechy wspólne, można wyróżnić dwa główne modele rachunkowości – *model kontynentalny* i *model anglosaski*¹. Modele te różnią się w sposób zasadniczy, a odmienności dotyczą środowiska społeczno-ekonomicznego.

¹ Model kontynentalny rachunkowości stosują m.in.: Niemcy, Francja, Austria, Belgia, Hiszpania, Włochy, Szwajcaria, Polska, Czechy, Węgry, Słowacja, Kraje Bałtyckie oraz spoza Europy – Japonia. Z kolei model anglosaski rachunkowości dotyczy m.in. państw: Wielka Brytania, USA, Kanada, Australia, Nowa Zelandia.

Tabela 1. Obszary różnic między Dyrektywami Rachunkowości i MSR

Obszary różnic	MSR	Dyrektywy
1. Organizacje stowarzyszające	Komitet Międzynarodowych Standardów Rachunkowości – IASC, od 2001 r. Rada Międzynarodowych Standardów Rachunkowości – IASB	Wspólnota Europejska (od 1993 r. Unia Europejska)
2. Zakres	Dotyczą specyficznych, przedmiotowo wyodrębnionych zagadnień, dla których są ustalone szczegółowe wytyczne i standardy	Zawierają ogólne zasady i układ sprawozdań (uwzględniając odmiennie w poszczególnych krajach otoczenie prawne)
3. Cel główny	Ujednolicenie	Harmonizacja
4. Podmioty, których dotyczą	Spółki notowane na giełdzie (głównie)	Wszystkie spółki o określonej formie prawnej
5. Związek z prawem	Nie mają charakteru obligatoryjnego, są stosowane dobrowolnie	Stanowią część europejskiego prawa spółek (wchodzą w obowiązkowy system prawa)
6. Cel (cele) sprecyzowany uwarunkowaniami krajowymi	Stanowią zbiór zasad i standardów oderwanych od specyficznych, krajowych uwarunkowań, przez co stają się międzynarodowe	Zabezpieczenie interesów kredytobiorców; duże znaczenie funkcji podziału zysku; zależność od prawa podatkowego
7. Szczegółowość	Są bardziej szczegółowe, wymagają znacznie więcej informacji dodatkowych i jednolitości rozwiązań	Zawierają wiele opcji, aby poszczególne kraje członkowskie mogły zachować specyficzne rozwiązania w swoich przepisach prawnych
8. Opracowano	Założenia koncepcyjne, 41 MSR, 8 MSSF oraz interpretacje MSR i MSSF	Czwarta Dyrektywa, Siódma Dyrektywa, Ósma Dyrektywa, Dyrektywa 86/635/EWG, Dyrektywa 89/117/EWG, Jedenasta Dyrektywa 89/666/EWG, Dyrektywa 91/674/EWG

Źródło: opracowano na podstawie [13, s. 138].

celów rachunkowości oraz ustalania wyniku finansowego². Dyrektywy Rachunkowości funkcjonują pod wpływem modelu kontynentalnego rachunkowości, natomiast MSR zbudowane są na podstawie modelu anglosaskiego. Obecnie istnieje tendencja przekształcania rachunkowości w kierunku modelu anglosaskiego, ze względu na rozwój rynków kapitałowych i sukcesy w zakresie harmonizacji rachunkowości w Unii Europejskiej oraz wzrastającą rolę MSR w procesie umiędzynarodowienia rachunkowości.

Znaczne osiągnięcia w dziedzinie harmonizacji zasad rachunkowości ma Unia Europejska, która opracowała osiem dyrektyw, w tym dyrektywy dotyczące zamknięcia rocznego, skonsolidowanych sprawozdań finansowych oraz kwalifikacji osób odpowiedzialnych za przeprowadzenie rewizji finansowej.

Dyrektywy zawierają ogólne zasady dotyczące sprawozdań finansowych, uwzględniają jednak odmienne w poszczególnych krajach członkowskich otoczenie prawne oraz wchodzi w obowiązkowy system prawa spółek lub prawa bilansowego. Natomiast Międzynarodowe Standardy Rachunkowości³ obejmują przede wszystkim zagadnienia: uznawania (ujęcia), pomiaru (wyceny) i prezentacji wyróżnionych składników w sprawozdaniu finansowym. Standardy dotyczą sprawozdań finansowych, szczególnie ram koncepcyjnych przygotowania i prezentacji

² Model kontynentalny charakteryzuje się m.in. tym, że: kapitał głównie jest pozyskiwany przez sektor bankowy, rachunkowość jest zdominowana przez skodyfikowane prawo, szczegółowe zasady rachunkowości reguluje prawo, istnieje ścisły związek prawa podatkowego i prawa bilansowego, wzajemne przenikanie się prawa podatkowego i bilansowego przy podstawie opodatkowania, głównymi użytkownikami informacji są kredytodawcy, organy podatkowe, udziałowcy i pracownicy, dominującą zasadą rachunkowości jest zasada ostrożności, występuje tendencja zmniejszania zakresu ujawniania informacji, w ramach polityki rachunkowości określony jest zakres wyboru, ograniczenie prawa w podziale zysku. Natomiast model anglosaski rachunkowości przejawia następujące cechy: głównym źródłem kapitału są rozwinięte rynki finansowe, rachunkowość jest zdominowana przez prawo zwyczajowe, standardy rachunkowości są kreowane przez upoważnione koła profesjonalne, istnieje rozdzielność prawa podatkowego od zasad rachunkowości, nie występuje wpływ prawa podatkowego na rozwiązania stosowane w ramach rachunkowości, głównymi użytkownikami informacji są inwestorzy, dominującą zasadą rachunkowości jest zasada „prawdziwego i rzetelnego obrazu”, występuje tendencja zwiększania zakresu ujawniania informacji, w ramach polityki rachunkowości znaczny zakres wyboru opcji, nie występują prawne ograniczenia w podziale zysku (zob. [11, s. 18, 20, 68]).

³ Formułowaniem i promowaniem MSR zajmował się w latach 1973-2000 Komitet Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (International Accounting Standards Committee – IASC). Od 2001 r. pracami dotychczasowego komitetu kieruje Rada Międzynarodowych Standardów Rachunkowości – RMSR (International Accounting Standards Board – IASB).

Nowa konstytucja wprowadziła nową nazwę dla opracowywanych standardów, ponieważ standardy dotyczą nie tyle rachunkowości, co raczej sprawozdawczości finansowej. Postanowiono nadać im nazwę Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej (MSSF). Zmiana nazwy odnosi się do nowych standardów, opracowywanych przez Radę Międzynarodowych Standardów Rachunkowości. Jednak zgodnie z nazewnictwem rozporządzenia UE i ustawy o rachunkowości nadal stosuje się jako zbiorcze pojęcie skrót MSR. Zatem przez MSR rozumie się standardy (MSR i MSSF) i ich interpretacje wydane przez RMSR.

sprawozdań finansowych, które obejmują: cele sprawozdań finansowych, podstawowe założenia jakościowe charakterystyki determinujące użyteczność informacji zawartych w sprawozdaniach finansowych, definicje uznania i pomiaru elementów, z których są zbudowane sprawozdania finansowe.

Proces harmonizacji i standaryzacji zasad rachunkowości można przeanalizować na podstawie wzajemnych relacji między prawem bilansowym a dyrektywami i MSR. Na krajowe regulacje rachunkowości w chwili obecnej duży wpływ ma Unia Europejska w odniesieniu do krajów członkowskich i stowarzyszonych oraz Rada Międzynarodowych Standardów Rachunkowości. Kraje członkowskie UE i kraje stowarzyszone mają obowiązek inkorporacji Dyrektyw Rachunkowości do prawa spółek lub prawa bilansowego. MSR są coraz częściej stosowane, za zgodą UE, w odniesieniu do skonsolidowanych sprawozdań finansowych, spółek notujących akcje na zagranicznych giełdach.

Należy podkreślić, że harmonizacja może mieć miejsce bez standaryzacji, a standaryzacja bez harmonizacji. Każdy z tych procesów, zachodząc samodzielnie w trakcie umiędzynarodowienia rachunkowości, nie jest pozbawiony wad i ograniczeń (zob. [11, s. 20]).

Proces harmonizacji zasad rachunkowości w Unii Europejskiej na podstawie Dyrektyw Rachunkowości nie rozwiązał w pełni problemów porównywalności sprawozdań finansowych państw członkowskich zarówno w Unii, jak i poza nią (zob. [9, s. 34]). Wewnętrzne spory w UE nie pozwoliły na wypracowanie europejskich standardów rachunkowości. Dopiero w 1995 r. opracowano dokument „Harmonizacja rachunkowości: nowa strategia a wyzwania międzynarodowej harmonizacji”, który przyczynił się do powstania nowego podejścia do harmonizacji rachunkowości w UE.

W 2002 r. najwyższe organy Unii – Parlament Europejski i Rada Unii, zatwierdziły wspólne stanowisko w postaci Rozporządzenia⁴ nr 16016/2002 w sprawie stosowania międzynarodowych standardów rachunkowości z początkiem 2005 r. w kwestii sporządzania i publikowania skonsolidowanych sprawozdań finansowych przez spółki publiczne⁵. Zgodnie z nim, MSR mogą być stosowane, jeśli spełniają

⁴ Rozporządzenie UE jest instrumentem prawnym o randze wyższej niż ustawy krajów UE, a jego postanowienia stosuje się bezpośrednio we wszystkich państwach członkowskich. W przeciwieństwie do dyrektyw rozporządzenia unijne nie wymagają wdrożenia do krajowego porządku prawnego w formie ustawy lub rozporządzenia. Oznacza to, że polska ustawa o rachunkowości i rozporządzenia nie będą regulować zasad sporządzania skonsolidowanych sprawozdań finansowych tych spółek, które są objęte przepisami rozporządzenia 1606/2002. Natomiast polskie prawo bilansowe nadal będzie rozstrzygać, które jednostki gospodarcze są zobligowane do sporządzania skonsolidowanego sprawozdania finansowego oraz jak sporządzają sprawozdania skonsolidowane pozostałe jednostki nie objęte rozporządzeniem unijnym [19, s. 45].

⁵ Spółki, których wyemitowane papiery wartościowe notowane są równolegle na innych rynkach oraz które stosują US GAAP, oraz spółki, które wyemitowały notowane na regulowanych rynkach papiery wartościowe typu dłużnego, a nie instrumenty typu kapitałowego zobligowane były do zastosowania MSR najpóźniej z dniem 1 stycznia 2007 r.

określone warunki (zob. [8, s. 36]): nie występują w sprzeczności z ogólną zasadą prawdziwego i rzetelnego (wiernego) obrazu sytuacji finansowej i dokonań finansowych jednostki, zawartą w regulacjach Czwartej i Siódmej Dyrektywy oraz ich odpowiednikach dla banków i zakładów ubezpieczeń; sprzyjają europejskiemu dobru publicznemu; spełniają kryteria: zrozumiałości, odpowiedniości, wiarygodności oraz porównywalności informacji finansowej.

Uznanie Międzynarodowych Standardów Rachunkowości za źródło prawa unijnego stało się możliwe dzięki współpracy właściwych organizacji w sprzyjających warunkach oraz zapoczątkowanym zmianom zarówno w MSR, jak i Księgowych Dyrektywach Unii⁶. Od 2002 r. treść MSR uległa znacznym zmianom, wydano nowe standardy (Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej – MSSF) i ich interpretacje.

Proces łączenia harmonizacji i standaryzacji zasad rachunkowości przez Unię Europejską⁷ świadczy przede wszystkim o postępującej globalizacji i umiędzynarodowieniu rachunkowości, czego efektem jest m.in. uzyskanie porównywalnych sprawozdań finansowych.

Ważnym faktem, który przyczynia się do przybliżenia wizji ogólnoswiatowego porozumienia w sprawie wypracowania jednolitych regulacji rachunkowości, uznawanych przez wszystkie rynki świata, w tym rynek amerykański, jest przyjęta przez Kongres USA w 2002 r. ustawa o reformie rachunkowości spółek publicznych i ochronie inwestorów, która daje amerykańskiej Komisji Papierów Wartościowych i Giełd (Securities and Exchange Commission – SEC) prawo uznania MSR za możliwe źródło regulacji dla sporządzania sprawozdań finansowych przez spółki notowane na rynkach amerykańskich.

Wzajemna współpraca między organizacjami i gremiami amerykańskimi i unijnymi ma na celu takie dostosowanie niektórych zapisów MSR, aby spółki unijne notowane na rynkach amerykańskich nie musiały od 2005 r. przeliczać i sporządzać swoich sprawozdań finansowych według US GAAP (Amerykańskich Ogólnie Akceptowanych Standardów Rachunkowości)⁸.

Według założeń Unii Europejskiej Dyrektywy Księgowe mają odegrać ważną rolę w mechanizmie adaptacyjnym MSR. Dyrektywy nadal będą wykładnią dla tych jednostek gospodarczych, które nie podlegają rozporządzeniu Unii w zakresie stosowania MSR. Obowiązujące dyrektywy podlegają zmianom w taki sposób, aby

⁶ Księgowe Dyrektywy to: IV Dyrektywa Rady 78/660/EEC, VII Dyrektywa Rady 83/349/EEC, VIII Dyrektywa Rady 84/253/EEC, Dyrektywa 86/635/EEC oraz Dyrektywa 91/674/EEC. Zmiany Dyrektyw powinny obowiązywać od 2005 r. (zob. [10, s. 5-6]).

⁷ W chwili obecnej rozróżnienie pojęć harmonizacji i standaryzacji jest coraz trudniejsze, szczególnie w kontekście przyjmowania przez Komisję Europejską do porządku prawnego Wspólnoty Europejskiej Międzynarodowych Standardów Rachunkowości.

⁸ Jednak Komisja Papierów Wartościowych i Giełd w Stanach Zjednoczonych jeszcze do 2009 r. będzie wymagać dostosowania sprawozdań finansowych sporządzanych na podstawie o rozwiązani MSR do standardów USA (US GAAP). Do tego czasu będzie przebiegał proces konwergencji.

wszystkie jednostki, również te, które nie są spółkami publicznymi, stosując je, mogły korzystać z rozwiązań zawartych w MSR (zob. [9, s. 40]).

Głównym problemem w opracowaniu i zaakceptowaniu globalnych standardów rachunkowości dla światowych rozwiązań jest kwestia dotycząca pomiaru w rachunkowości. Potwierdzeniem tego niech będą słowa S. Surdykowskiej: „Problematyka uznawania i pomiaru/wyceny uważana jest za piętę Achillesową całego procesu poszukiwania możliwości wykorzystania MSR jako globalnie akceptowanych zasad rachunkowości finansowej (GAZRF). Wynika z tego, że wycena była, jest i pozostanie podstawowym „polem bitwy” o to, jakie miejsce zajmuje rachunkowość w zmieniającym się środowisku globalnej gospodarki” [21, s. 421].

3. Dyrektywy UE i Międzynarodowe Standardy Rachunkowości a polskie prawo bilansowe

Od 1991 r. można zaobserwować zmiany regulacji prawnych w zakresie zasad polskiej rachunkowości (zob. tab. 2).

Tabela 2. Syntetyczna analiza przebiegu zmian polskiego prawa bilansowego

Rok	Zmiany polskiego prawa bilansowego
1991	Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 15 stycznia 1991 r. w sprawie prowadzenia rachunkowości; rozpoczął się proces stopniowego dostosowania zasad polskiej rachunkowości do postanowień Czwartej Dyrektywy UE; Ustawa z dnia 19 października 1991 r. o badaniu i ogłaszaniu sprawozdań finansowych oraz o biegłych rewidentach i ich samorządzie
1994	pierwsza polska Ustawa o rachunkowości z dnia 29 września 1994 r. (weszła w życie od dnia 1 stycznia 1995 r.), zwana potocznie prawem bilansowym; zbliżenie prawa bilansowego do Czwartej Dyrektywy, Siódmej Dyrektywy i Ósmej Dyrektywy oraz MSR (np. objęto sprawozdaniem finansowym przepływy środków pieniężnych); zmiany prawa bilansowego następują głównie pod wpływem dyrektyw
2002	nowelizacja ustawy o rachunkowości z dnia 9 listopada 2000 r. (weszła w życie w dwóch etapach: 1 stycznia 2001 r. i 1 stycznia 2002 r.); zmiany prawa bilansowego następują pod wpływem MSR; przyjęto pewne rozwiązania MSR, np. ujęcie i wycenę instrumentów finansowych, długoterminowych umów o budowę, leasingu, różnic kursowych
2004	nowelizacja ustawy o rachunkowości z dnia 27 sierpnia 2004 r. (weszła w życie od dnia 1 stycznia 2005 r.); po przystąpieniu Polski do struktur Unii Europejskiej zmiany prawa bilansowego następują pod wpływem MSR

Źródło: opracowanie własne.

Pierwsze dostosowanie polskiego prawa bilansowego do prawa Unii miało miejsce w 1991 r. (zob. [18]). Natomiast pierwsza polska ustawa o rachunkowości z dnia 29 września 1994 r. (UoR) (zob. [25]) dostosowuje rozwiązania prawne w zakresie rachunkowości do przepisów obowiązujących w państwach Unii, czyli do dyrektyw oraz MSR. W pierwotnej wersji ustawy regulacje zawarte w dyrektywach dominują nad regulacjami MSR. Ustawa stanowi próbę dostosowania rozwiązań polskich do rozwiązań międzynarodowych zawartych w Czwartej Dyrektywie o rocznych zamknięciach, Siódmej Dyrektywie o skonsolidowanych sprawozdaniach finansowych oraz Ósmej Dyrektywie określającej uprawnienia i kwalifikacje biegłych rewidentów (zob. [2, s. 217-219]). Zakres przedmiotowy Dyrektywy Czwartej, Siódmej i Ósmej prezentuje tab. 3.

Warto zwrócić także uwagę na te zagadnienia, które nie zostały uwzględnione w dyrektywach, jak m.in. sprawozdanie z przepływu środków pieniężnych, a które zostały przyjęte z MSR [13, s. 139].

Tabela 3. Zakres przedmiotowy Dyrektywy Czwartej, Siódmej i Ósmej

Dyrektywa	Charakterystyka – zakres przedmiotowy
Dyrektywa Czwarta	Dotyczy zamknięcia rocznego, a szczególnie: • ma zastosowanie do wszystkich spółek kapitałowych z wyjątkiem (jeśli państwo tak zdecyduje) banków, ubezpieczycieli i innych instytucji finansowych • na zamknięcie roczne składają się bilans, rachunek zysków i strat oraz noty do nich; dokumenty te tworzą zwartą całość; określone są zasady ich sporządzania • zawiera propozycję dwóch wersji bilansu do wyboru przez państwa członkowskie; bilans zawiera szczegółowy wykaz pozycji i komentarz do nich • zawiera dwa wzorce rachunku zysków i strat (po wersji drabinkowej i dwustronnej) do wyboru przez państwa członkowskie; obejmuje również komentarz do niektórych pozycji szczegółowych • określono wymóg stałości w odniesieniu do układów następujących po sobie bilansów oraz rachunków zysków i strat, szczególnie co do przyjętej ich prezentacji • określono ogólne zasady wyceny dla potrzeb zamknięć rocznych oraz pewne specyficzne zasady wyceny • określono wykaz informacji do zaprezentowania w notach (dla małych jednostek w uproszczonej wersji) • określono wymóg sporządzania sprawozdania z działalności i jego wartość • określono wymogi w zakresie rewizji ksiąg handlowych przez osobę autoryzowaną w tym zakresie przez lokalne prawo oraz wymogi publikacyjne dotyczące zamknięć rocznych • możliwość ustanowienia bardziej liberalnych zasad w zakresie publikacji i badania zamknięć rocznych dla mniejszych jednostek państw członkowskich

Dyrektywa Siódma	Dotyczy skonsolidowanych sprawozdań finansowych, a przede wszystkim: • stanowi zasadę, jeżeli jednostka dominująca lub jedna jednostka zależna lub więcej jednostek zależnych są utworzone jako spółki kapitałowe, to grupę obowiązuje sporządzenie sprawozdania skonsolidowanego • każda jednostka dominująca, sprawująca kontrolę nad jednostką zależną, jest zobowiązana do sporządzania sprawozdania skonsolidowanego; w większości przypadków sprawowanie kontroli sprowadza się do posiadania prawa większości głosów; państwo członkowskie jest wolne w ustanowieniu jeszcze innych przypadków obowiązków konsolidacyjnych, gdy jednostka dominująca ma mniejszość w udziałach, ale <i>de facto</i> sprawuje kontrolę • małe grupy mogą być wyłączone z obowiązku konsolidacji • sprawozdanie skonsolidowane składa się ze skonsolidowanego bilansu, skonsolidowanego rachunku zysków i strat oraz not do nich • skonsolidowane sprawozdanie finansowe musi być przygotowane na tę samą datę i zgodnie z tymi samymi zasadami wyceny co roczne sprawozdanie finansowe jednostki dominującej • reguluje zawartość poszczególnych części sprawozdań oraz skonsolidowanego rocznego sprawozdania z działalności grupy • określa zasady przeprowadzania rewizji finansowej skonsolidowanego sprawozdania finansowego oraz zasady publikacji
Dyrektywa Ósma	Dotyczy kwalifikacji osób odpowiedzialnych za przeprowadzenie rewizji finansowej, a zwłaszcza: • osoby odpowiedzialne za przeprowadzenie rewizji finansowej, z uwzględnieniem prawa lokalnego, mogą być osobami prawnymi, fizycznymi czy innego rodzaju jednostkami (np. spółkami cywilnymi, jawnymi) • ma zastosowanie do osób, których obowiązkiem jest: przeprowadzenie rewizji finansowej zamknąć rocznych jednostek oraz sprawdzenie zgodności sprawozdania z działalności z tymi zamknięciami (jeśli wymagają tego przepisy UE); przeprowadzenie rewizji finansowej skonsolidowanych sprawozdań finansowych oraz sprawdzenie zgodności skonsolidowanego sprawozdania z działalności z tymi zamknięciami (jeśli wymagają tego przepisy UE) • osoba odpowiedzialna za przeprowadzenie rewizji finansowej powinna cechować się dobrą reputacją oraz niezaangażowaniem w inną działalność • osoba fizyczna upoważniona do przeprowadzenia rewizji finansowej powinna spełnić warunki określone przez dyrektywę, m.in. odbyć praktykę (aplikację) itp. • państwa członkowskie mogą zliberalizować wymagania dla osób z dużym doświadczeniem praktycznym • państwa członkowskie muszą zapewnić publiczną dostępność nazwisk osób oraz firm uprawnionych do przeprowadzenia rewizji finansowej

Źródło: opracowano na podstawie [23, s. 316, 425, 486].

Ustawa została uznana za nowoczesne narzędzie legislacyjne, zyskując aprobatę Komisji Europejskiej, chociaż nie była pozbawiona niedociągnięć i niedostatków.

Najwięcej problemów przysporzyły zagadnienia dotyczące m.in. (zob. [4, s. 31]): niespójności z prawem podatkowym, niedostosowania do małych jednostek, inwentaryzacji, związanych z niejasnością zasad wyceny, rachunku kosztów, wymogów w zakresie ewidencji komputerowej oraz konsolidacji sprawozdań finansowych.

Kolejna zmiana ustawy o rachunkowości z dnia 9 listopada 2000 r. (zob. [26]), której znowelizowana wersja w całości obowiązuje od 1 stycznia 2002 r., polegała na znacznym dostosowaniu polskich przepisów prawa bilansowego do MSR. W związku z tym zaobserwowano wyraźną zmianę kierunku działań – odejście od wzorowania się przede wszystkim na Dyrektywach UE na rzecz MSR, przy braku jednoznacznej akceptacji ze strony władz Unii. Nowelizacja przepisów bilansowych stanowi ważny etap w rozwoju polskiej rachunkowości (zob. [17, s. 405-406]). Zmiany wprowadzone nowelizacją dotyczą m.in.: rozszerzenia słowniczka pojęć, wprowadzenia nowych pojęć lub modyfikacji dotychczasowych, leasingu, łączenia spółek, instrumentów finansowych, konsolidacji, odroczonego podatku dochodowego, kontraktów długoterminowych.

Zmiany wprowadzone w ustawie stały się przyczyną pewnych problemów, na przykład odejścia od terminologii i niektórych postanowień Dyrektyw UE, konieczności zsynchronizowania ustawy o rachunkowości z innymi przepisami prawa gospodarczego.

Z punktu widzenia uczestnictwa polskiego prawa bilansowego w procesie harmonizacji i standaryzacji zasad rachunkowości ważny jest zapis w art. 10. ust. 3 ustawy: „W sprawach nie uregulowanych przepisami ustawy, przyjmując zasady (politykę) rachunkowości, jednostka może stosować krajowe standardy rachunkowości wydane przez uprawniony w myśl ustawy Komitet Standardów Rachunkowości. W przypadku braku odpowiedniego standardu krajowego może stosować Międzynarodowe Standardy Rachunkowości”.

Po przystąpieniu Polski do struktur Unii Europejskiej w 2004 r. nastąpiła kolejna zmiana ustawy o rachunkowości (zob. [27]), która jest konsekwencją zmian prawa unijnego w zakresie rachunkowości. Nowelizacja ustawy wprowadziła obowiązek, poczynawszy od 2005 r., aby emitenci papierów wartościowych dopuszczonych do obrotu na jednym z rynków regulowanych Europejskiego Obszaru Gospodarczego (EOG) oraz banki sporządzili skonsolidowane sprawozdania finansowe zgodnie z MSR. Stosownie do decyzji podjętych przez organy zatwierdzające na podstawie MSR mogą być sporządzane następujące dokumenty:

- *jednostkowe sprawozdania finansowe* – dla emitentów, których papiery wartościowe są przedmiotem obrotu na jednym z rynków regulowanych EOG, oraz emitentów zamierzających ubiegać się lub ubiegających się o dopuszczenie ich papierów wartościowych do obrotu na jednym z rynków regulowanych EOG oraz jednostek wchodzących w skład grupy kapitałowej, w której jednostka

dominująca sporządza skonsolidowane sprawozdanie finansowe zgodnie z MSR;

- *skonsolidowane sprawozdania finansowe* – dla emitentów zamierzających ubiegać się lub ubiegających się o dopuszczenie ich papierów wartościowych do obrotu na jednym z rynków regulowanych EOG oraz jednostek wchodzących w skład grupy kapitałowej, w której jednostka dominująca wyższego szczebla sporządza skonsolidowane sprawozdania finansowe zgodnie z MSR.

Podsumowując rozważania na temat przebiegu zmian w polskim prawie bilansowym, można stwierdzić, że prawo to w okresie 1994-2004 przeszło wielką przemianę. Pierwsza polska ustawa o rachunkowości jest dostosowana do Dyrektyw UE. Natomiast nowelizacja tej ustawy dostosowuje polskie rozwiązania w zakresie rachunkowości do MSR. Wejście Polski do struktur UE, zmiana stanowiska Unii w zakresie stosowania MSR oraz zmiany w samych dyrektywach i MSR przyczyniły się do kolejnych zmian w polskim prawie bilansowym w kierunku stosowania MSR.

Sporządzanie sprawozdań finansowych według MSR może przynieść spółkom różne korzyści, m.in. (zob. [19, s. 43]): przedstawienie sytuacji gospodarczej w ujęciu bliższym warunkom rynkowym; spółki notowane na giełdzie i ubiegające się o takie prawo sporządzają sprawozdania zgodnie z wymogami giełdy, nie muszą więc sporządzać innych sprawozdań i dokonywać przeliczeń; umożliwienie jednostkom wchodzącym w skład grupy kapitałowej stosowania tych samych zasad (tj. MSR), według których prezentowane jest sprawozdanie grupy, co ułatwia konsolidację i ocenę sytuacji finansowej i wyników finansowych jednostek objętych grupą, bez względu na ich siedzibę.

Ponadto, zgodnie z ustawą, wszystkie jednostki gospodarcze są zobligowane do stosowania zasad (polityki) rachunkowości, tj. wybranych i stosowanych przez jednostkę rozwiązań dopuszczonych ustawą, w tym także określonych w MSR, zapewniających wymaganą jakość sprawozdań finansowych. W dokumentacji opisującej politykę rachunkowości jednostka powinna podać informacje dotyczące m.in.: metod wyceny aktywów i pasywów oraz ustalania wyniku finansowego. W zakresie nieuregulowanym przez MSR jednostki są zobowiązane stosować prawo bilansowe, które dotyczy m.in. zasad prowadzenia ksiąg rachunkowych, inwentaryzacji, ochrony danych.

Pomiędzy uregulowaniami zawartymi w ustawie o rachunkowości i w Międzynarodowych Standardach Rachunkowości istnieje wiele podobieństw (zob. tab. 4), ale i rozbieżności (zob. tab. 5). Szczególnie ważne są rozbieżności, które zapewne będą źródłem problemów polskich jednostek gospodarczych przy sporządzaniu sprawozdań finansowych. Analizując poszczególne składniki majątkowe jednostki gospodarczej według uregulowań ustawy o rachunkowości i Międzynarodowych Standardów Rachunkowości, należy zwrócić uwagę na podobieństwa i różnice w zakresie definicji i klasyfikacji, wyceny wstępnej i wyceny bilansowej oraz prezen-

tacji w sprawozdaniu finansowym, co zostało już zaprezentowane w postaci analitycznych opracowań (zob. [15; 12; 6; 28]).

Tabela 4. Wybrane podobieństwa między UoR i MSR

Rodzaj podobieństwa	Charakterystyka
1. Wycena zapasów	UoR i MSR 2 Wycena następuje według cen nabycia lub kosztu wytworzenia nie wyższych od ceny sprzedaży netto. Istnieje możliwość zwiększenia ceny nabycia lub kosztu wytworzenia o koszty finansowania zewnętrznego oraz o różnice kursowe. Obie regulacje zalecają stosowanie takich samych metod wyceny zużycia. Zbieżne są rozstrzygnięcia dotyczące odpisów aktualizujących wartość zapasów do poziomu ceny sprzedaży netto oraz odwracanie tych odpisów
2. Definicja podatku odroczonego	UoR i MSR 12 Podatek odroczony jest elementem obciążenia podatkowego. Różnice przejściowe to różnice między wartością księgową danego składnika aktywów lub pasywów a jego wartością podatkową. Różnice przejściowe mogą być dodatnie lub ujemne: różnice dodatnie spowodują powstanie kwot do opodatkowania w przyszłych okresach (zwiększą podstawę podatkową), różnice ujemne spowodują powstanie kwot podlegających odliczeniu przy ustalaniu podstawy podatkowej w przyszłych okresach (zmniejszą podstawę podatkową)
3. Wycena rezerw i aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego	UoR i MSR 12 Wycena rezerw i aktywów z tytułu odroczonego podatku następuje przy uwzględnieniu stawek, jakie będą obowiązywały w roku powstania obowiązku podatkowego. Wysokość ustalonych aktywów i rezerw powinna na każdy dzień bilansowy podlegać weryfikacji
4. Definicja rzeczowego majątku trwałego	UoR i MSR 16 Rzeczowe aktywa trwałe to środki trwałe, które jednocześnie spełniają następujące warunki: przeznaczone są na potrzeby jednostki, w przyszłości spowodują wpływ do jednostki korzyści ekonomicznych, mają wiarygodnie określoną wartość, okres ich ekonomicznej użyteczności jest dłuższy niż 1 rok
5. Wycena rzeczowego majątku trwałego	UoR i MSR 16 Środki trwałe w momencie przyjęcia do używania podlegają wycenie według ceny nabycia, kosztu wytworzenia. Ustalona wartość początkowa ulega podwyższeniu o koszty ulepszenia. W momencie przyjęcia obiektu do używania należy określić czas jego użytkowania, stawkę i metodę amortyzacji. Jednostka gospodarcza dla wszystkich środków trwałych może stosować różne metody amortyzacji: liniową, progresywną, degresywną i naturalną
6. Wycena wartości niematerialnych i prawnych	UoR i MSR 38 Na moment bilansowy wycena wartości niematerialnych i prawnych może odbywać się według ceny nabycia pomniejszonej o kwotę dotych-

	czasowego umorzenia i łączną kwotę odpisów aktualizujących z tytułu utraty wartości. Przez cały okres używania wartości niematerialnych i prawnych należy dokonywać równomiernych odpisów amortyzacyjnych, najlepiej metodą liniową, chyba że inna metoda lepiej odzwierciedla proces ich zużywania. Okres i stawka amortyzacji przez czas użytkowania wartości niematerialnej i prawnej może ulec zmianie. Wartości niematerialne i prawne nie podlegają ulepszeniu. Wartość początkowa wartości niematerialnych i prawnych stanowi: cena nabycia – gdy składnik nabyto w drodze odrębnej transakcji, lub koszt wytworzenia – jeśli tytuł został wytworzony we własnym zakresie (prace rozwojowe)
--	---

Źródło: opracowano na podstawie [6, s. 95, 149, 154, 166, 177, 472].

Tabela 5. Wybrane rozbieżności między UoR i MSR

Rodzaj rozbieżności	Charakterystyka
1. Definicje zapasów	UoR – posługuje się pojęciami: rzeczowe aktywa obrotowe, cena sprzedaży netto
	MSR 2 – posługuje się pojęciami: zapasy, wartość netto możliwa do uzyskania
2. Wycena zapasów	UoR – brak wyraźnych ograniczeń w stosowaniu przyjętych metod wyceny zapasów w zależności od ich rodzaju; możliwość stosowania początkowej wyceny zapasów na poziomie ceny zakupu; dopuszcza się ujmowanie zapasów w księgach w cenach przyjętych do ewidencji z uwzględnieniem różnic w stosunku do cen rzeczywistych
	MSR 2 – ograniczenie stosowania metody szczegółowej identyfikacji do ściśle opisanych sytuacji; przyjęcie metody FIFO jako rozwiązania głównego; stosowanie takich samych metod wyceny zapasów dla wszystkich grup tego samego rodzaju i zastosowania
3. Definicja rachunku przepływów pieniężnych	UoR – brak definicji przepływów środków pieniężnych; brak definicji środków pieniężnych (zdefiniowano jedynie pojęcie aktywów pieniężnych)
	MSR 7 – zdefiniowano pojęcia: przepływy środków pieniężnych, środki pieniężne
4. Definicja umów długoterminowych	UoR – przedmiotem umowy może być każdy rodzaj usług, w tym usługi budowlane, kartograficzne, informatyczne itp.; minimalny czas trwania umowy wynosi 6 miesięcy
	MSR 11 – przedmiotem kontraktu może być usługa budowlana; nie wskazuje się minimalnego czasu realizacji kontraktu
5. Definicja podatku odroczonego	UoR – występują różnice terminologiczne, np. w ustawie <i>wartość księgową</i> , a w standardzie <i>wartość bilansowa</i>
	MSR 12 – występują różnice terminologiczne, np. w standardzie <i>wartość bilansowa</i> , a w ustawie <i>wartość księgową</i>

tab. 5, cd.

6. Wycena rezerw i aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego	UoR – obowiązek ustalania aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego z uwzględnieniem zasady ostrożności oraz straty podatkowej możliwej do odliczenia; brak warunków precyzujących możliwość odliczenia straty podatkowej; brak wyłączeń spod obowiązku tworzenia rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego, ograniczenia dotyczące ustalania aktywów wynikają z zasady ostrożności oraz definicji aktywów; ustawa nie przewiduje możliwości odnoszenia skutków podatkowych na wartość firmy lub ujemną wartość firmy MSR 12 – ograniczenie wysokości aktywów z tytułu odroczonego podatku do wysokości, do której jest prawdopodobne, że zostanie osiągnięty dochód do opodatkowania; zakaz ustalania aktywów i tworzenie rezerw od różnic wynikających z: wartości firmy, której amortyzacja nie stanowi kosztów uzyskania przychodów; ujemnej wartości firmy odniesionej na przychody do rozliczenia w czasie; początkowego ujęcia składnika aktywów lub pasywów pochodzącego z transakcji, która nie jest połączeniem jednostek oraz nie wpływa w momencie przeprowadzenia transakcji ani na wynik brutto, ani na dochód do opodatkowania
7. Definicja rzeczowego majątku trwałego	UoR – zalicza do rzeczowych aktywów trwałych: środki trwałe, środki trwałe w budowie, zaliczki na środki trwałe w budowie; zalicza także prawo do nieruchomości, np. prawo wieczystego użytkowania gruntu MSR 16 – rzeczowe aktywa trwałe to jedynie środki trwałe; części składowe rzeczowego aktywu trwałego mogą stanowić odrębne środki trwałe, jeśli posiadają różne okresy użytkowania, każda z nich dostarcza jednostce korzyści w innym trybie
8. Wycena rzeczowego majątku trwałego	UoR – odpisów amortyzacyjnych dokonuje się do momentu zrównania ich z wartością początkową środka trwałego, jego likwidacji lub sprzedaży; metodę amortyzacji określa się w momencie przyjęcia środka trwałego do używania i nie może ona ulec zmianie; przeszacowanie środków trwałych dokonuje się na podstawie odrębnych przepisów, np. rozporządzenia ministra finansów; wartość netto środków trwałych wyznacza wartość początkową pomniejszona o odpisy amortyzacyjne lub umorzeniowe, a także odpisy z tytułu utraty wartości MSR 16 – odpisów amortyzacyjnych dokonuje się nawet wówczas, gdy wartość środka trwałego przewyższa jego wartość bilansową; jednostka może dokonać zmiany metody amortyzacji, o ile uzasadnia to istotna korekta korzyści ekonomicznych generowanych przez dany obiekt; przeszacowanie środków trwałych dokonuje się tak często, jak często istotnie zmienia się wartość godziwa obiektu
9. Wycena wartości niematerialnych i prawnych	UoR – okres amortyzacji kosztów prac rozwojowych wynosi do 5 lat; wartość końcową wartości niematerialnej i prawnej stanowi cena sprzedaży netto; metoda amortyzacji nie może ulec zmianie przez cały okres użytkowania wartości niematerialnej i prawnej; wartość początkowa wartości niematerialnej i prawnej nie może ulec przeszacowaniu MSR 38 – okres użytkowania wartości niematerialnych i prawnych nie może być dłuższy niż 2 lata; wartość końcowa pozostałości wynosi zero; metoda amortyzacji w trakcie użytkowania wartości niematerialnej i prawnej może być zmieniana; wartość początkowa wartości niematerialnych może być przeszacowana do wartości godziwej

Rozbieżności między prawem bilansowym a MSR dotyczą m.in. wyceny rzeczowych aktywów trwałych, ujęcia i wyceny nieruchomości inwestycyjnych, wyceny wartości niematerialnych (w tym wartości firmy), wyceny rzeczowych składników aktywów obrotowych, leasingu finansowego, wyceny należności, pożyczek i zobowiązań nie zaliczanych do instrumentów finansowych, wyceny udziałów w jednostkach podporządkowanych, utraty wartości aktywów oraz innych zagadnień.

Wśród wielu różnic na plan pierwszy wysuwa się *wycena*, o której już wspomniano, że stanowi ona zasadniczy i newralgiczny element w procesie harmonizacji i standaryzacji zasad rachunkowości.

Na temat przekształcenia sprawozdań finansowych przygotowanych zgodnie z prawem bilansowym w sprawozdania sporządzone zgodnie z MSR dominuje opinia, że polskie spółki są w dobrej sytuacji w porównaniu ze spółkami z innych krajów UE, ponieważ prawo bilansowe i przepisy wykonawcze są w wielu obszarach zgodne z MSR. Pogląd ten jest jednak nie do końca prawdziwy, ponieważ zgodność ustawy o rachunkowości z MSR zachodziła do momentu wejścia w życie od 1 stycznia 2005 r. licznych zmian w MSR. Przejście na MSR utrudnia ponadto to, że: spółka nie stosuje postanowień rozporządzenia ministra finansów dotyczącego instrumentów finansowych oraz korzysta ze zwolnienia od stosowania wynikających z ustawy o rachunkowości zasad kwalifikowania leasingu jako finansowego i ujmowania odroczonego podatku dochodowego (zob. [5, s. 13]).

Pojawienie się w polskich warunkach pierwszych sprawozdań finansowych sporządzonych według MSR stało się przesłanką do ich analizy, zwłaszcza weryfikacji poprawności i jakości informacji zawartych w tych sprawozdaniach finansowych. W związku z tym Instytut Rachunkowości i Podatków razem z Gazetą Giełdy „Parkiet” zorganizował konkurs na „Najlepszy pierwszy raport roczny według Międzynarodowych Standardów Rachunkowości” [16, s. 36]. W konkursie wzięło udział 30 spółek. Najlepsza spółka uzyskała 80 punktów na 100 możliwych. W kategorii „przedsiębiorstwa” pierwsze miejsce zajął PKN Orlen SA, drugie – Grupa Lotos SA, a trzecie miejsce – KGHM Polska Miedź SA. W kategorii „banki i instytucje finansowe” pierwsze miejsce zajął ING Bank Śląski SA, drugie – Bank Pekao SA, a trzecie – BPH SA.

Główne trudności związane z wdrożeniem MSR w Polsce dotyczą: przygotowania pełnego sprawozdania finansowego zgodnie z wymogami MSR (szczególnie należy zwrócić uwagę na objaśnienia do poszczególnych kwot), ustalenia aktywów i zobowiązań według wartości godziwej, przystosowania systemów informatycznych, przygotowania nowego planu kont zgodnie z MSR, dostępu do informacji o nowych standardach i ich interpretacji (polska wersja jest dostępna z opóźnieniem) oraz braku odgórnych interpretacji MSR.

Nowelizacja ustawy o rachunkowości z 2004 r. dzieli polskie podmioty gospodarcze na dwie grupy: pierwsza grupa sporządza sprawozdania finansowe według polskiego prawa bilansowego, natomiast druga grupa według MSR. Porównywal-

ność sprawozdań finansowych tych dwóch grup jest niemożliwa. Nasuwają się więc pytania, czy małe i średnie jednostki gospodarcze będą w przyszłości sporządzać sprawozdania finansowe zgodnie z MSR i czy koszty poniesione w tym celu zrekompensują potencjalne korzyści? Odpowiedzi na te pytania będzie można uzyskać w przyszłości, m.in. dzięki międzynarodowemu standardowi dotyczącemu prowadzenia rachunkowości w małych i średnich przedsiębiorstwach.

Jak wiemy, rachunkowość krajowa w dużym stopniu musi być zgodna z regulacjami dyrektyw UE, które są obecnie znacznie przeobrażone w stosunku do ich pierwotnej wersji. Tylko w kilku kwestiach różnią się od postanowień MSR. W przyszłości można oczekiwać dalszej harmonizacji i standaryzacji rachunkowości w skali europejskiej, i to pod dyktando rozwiązań zawartych w MSR (zob. [7, s. 515]).

Proces harmonizacji i standaryzacji zasad rachunkowości nie jest zakończony, ponieważ prace legislacyjne z tym związane wciąż trwają. Można więc oczekiwać kolejnych zmian w polskim prawie bilansowym. Wpływ na nowe regulacje w polskim systemie prawnym może mieć to, że IASB i FASB⁹ uświadomiły sobie, iż można dużo zyskać, podejmując razem inicjatywy dla wypracowania wspólnego stanowiska na rzecz wzmacniania spójności, porównywalności i efektywności globalnych rynków kapitałowych, szczególnie poprzez stworzenie zestawu standardów sprawozdawczości finansowej o wysokiej jakości (zob. [1, s. 7]). Zatem w przyszłości należy oczekiwać zmian i aktualizacji w obrębie MSR, a to wiąże się ze zmianami w polskiej ustawie o rachunkowości. Ponadto przejście na MSR nie ma charakteru jednorazowego, jest to postępujący proces, który wymaga ciągłego monitorowania zmian w przepisach i regulacjach MSR i odpowiedniego modyfikowania systemu rachunkowości w Polsce.

4. Zakończenie

Analizując drogę polskiego prawa bilansowego, od momentu powstania w randze ustawy do momentu harmonizacji z regulacjami dyrektyw UE i ujednolicenia z MSR, można ocenić je pozytywnie. Polskie prawo bilansowe w okresie 1994-2004 przeszło wielką przemianę od powstania do harmonizacji i standaryzacji. Dla działalności polskich przedsiębiorstw postępujący proces harmonizacji i standaryzacji prawa bilansowego z prawem międzynarodowym oznacza większe możliwości rozwojowe oraz otwartość na inne rynki finansowe.

W dobie globalizacji gospodarki ważne jest wypracowanie powszechnych standardów, akceptowanych przez światowe organizacje, środowiska oraz rynki finansowe. Dlatego słuszne wydaje się stwierdzenie W. Brzezina: „O ile rachun-

⁹ Rada Standardów Rachunkowości Finansowej (Financial Accounting Standards Board – FASB), mająca wpływ na amerykańskie standardy US GAAP.

kowość w XX w. kształtowała się pod wpływem planów kont, o tyle rachunkowość XXI w. będzie rozwijała się jako system regulowany przez międzynarodowe standardy rachunkowości” [3, s. 75].

Literatura

- [1] Andrzejewski M., Grabiński K., *Polskie prawo bilansowe – rozwój i perspektywy zmian*, „Rachunkowość” 2006 nr 7.
- [2] Bąk M., *Uwagi o harmonizacji polskiego prawa bilansowego i podatkowego z prawem Unii Europejskiej*, ZT RN nr 51, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 1999.
- [3] Brzezina W., *Standaryzacja rachunkowości w świetle teorii rachunkowości*, [w:] *Rachunkowość wobec procesów globalizacji*, red. J. Gierusz, M. Jerzemowska, T. Martyniuk, Uniwersytet Gdański, Gdańsk 2002.
- [4] Cebrowska T., Kasperowicz A., Pasławska A., *Obszary zmian prawa bilansowego (w opinii praktyków)*, ZT RN nr 46, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 1998.
- [5] Frykowska J., *Zastosowanie MSSF do sporządzania jednostkowych sprawozdań finansowych*, „Rachunkowość” 2005 nr 7.
- [6] Gierusz J. (red.), *Ustawa o rachunkowości a Międzynarodowe Standardy Rachunkowości. Analiza porównawcza*, ODIDK Sp. z o.o., Gdańsk 2002.
- [7] Ignatowski R., *Dokąd zmierzamy, czyli wizja rozwoju rachunkowości jako nauki i zawodu*, [w:] *Rachunkowość wczoraj, dziś, jutro*, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 2007.
- [8] Ignatowski R., *Europa u progu adaptacji Międzynarodowych Standardów Rachunkowości*, [w:] *Ustawa o rachunkowości a Międzynarodowe Standardy Rachunkowości. Analiza porównawcza*, red. J. Gierusz, ODIDK Sp. z o.o., Gdańsk 2002.
- [9] Ignatowski R., *Zmiany w MSR i Dyrektywach Unii oraz ich wpływ na rozwiązania krajowe*, ZTR nr 18(74), Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 2004.
- [10] Ignatowski R., Jaruga A.A., *Adaptacja MSR w polskiej rachunkowości (I)*, „Przegląd Podatkowy” 2004 nr 11.
- [11] Jaruga A.A. (red.), *Międzynarodowe regulacje rachunkowości. Wpływ na rozwiązania krajowe*, C.H. Beck, Warszawa 2002.
- [12] Jaruga A. (red.), *Międzynarodowe Standardy Rachunkowości a ustawa o rachunkowości – podobieństwa i różnice*, Warszawa 2004.
- [13] Jaruga A., *Nowe strategie Unii Europejskiej zorientowane na Międzynarodowe Standardy Rachunkowości*, ZT RN nr 41, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 1997.
- [14] Jaruga A., *Perspektywy rozwoju rachunkowości w świetle konwergencji Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej*, [w:] *Rachunkowość wczoraj, dziś, jutro*, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 2007.
- [15] Jaruga A., Ignatowski R., Kabalski P., Frendzel M., *Międzynarodowe Standardy Rachunkowości a ustawa o rachunkowości – podobieństwa i różnice. Supplement*, Warszawa 2005.
- [16] *Najlepszy pierwszy raport roczny według MSR/MSSF*, „Rachunkowość” 2007 nr 1, s. 36.
- [17] Orzeszko T., *Reforma polskiej rachunkowości jako przejaw globalizacji*, [w:] *Rachunkowość wobec procesów globalizacji*, red. J. Gierusz, M. Jerzemowska, T. Martyniuk, Uniwersytet Gdański, Gdańsk 2002.
- [18] Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 15 stycznia 1991 r. o zasadach prowadzenia rachunkowości (DzU nr 10, poz. 35).

- [19] Seredyński R., *Międzynarodowe Standardy Rachunkowości (MSR/MSSF) jako element polskiego prawa bilansowego*, „Rachunkowość Finansowa i Audyt” 2005 nr 12.
- [20] Sobańska I., *Wpływ MSR na integrację rachunkowości: rachunkowość finansowa i rachunkowość zarządcza*, ZTR 13(69), Stowarzyszenie Księgowych w Polsce Rada Naukowa, Warszawa 2003.
- [21] Surdykowska S., *Rachunkowość kreatywna a MSR/MSSF*, [w:] *Polska szkoła rachunkowości*, red. M. Gmytrasiewicz, A. Karmańska, SGH, Warszawa 2004.
- [22] Surdykowska S., *Rachunkowość międzynarodowa*, Kantor Wydawniczy, Zakamycze 1999.
- [23] Szymański K.G., *Rachunkowość i podatki. Komentarz do ustawy o rachunkowości z uwzględnieniem przepisów podatkowych*, Difin, Warszawa 1998.
- [24] Turyna J., *Standardy rachunkowości. MSR – US GAAP – polskie ustawodawstwo*, Difin, Warszawa 2003.
- [25] Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (DzU nr 121, poz. 591).
- [26] Ustawa z dnia 9 listopada 2000 r. o zmianie ustawy o rachunkowości (DzU nr 113, poz. 1186).
- [27] Ustawa z dnia 27 sierpnia 2004 r. o zmianie ustawy o rachunkowości oraz ustawy o biegłych rewidentach i ich samorządzie (DzU nr 213, poz. 2155).
- [28] Walińska E., *Międzynarodowe Standardy Rachunkowości. Ogólne zasady pomiaru i prezentacji pozycji bilansu i rachunku wyników*, Oficyna Ekonomiczna, Kraków 2005.

HARMONIZATION AND STANDARDIZATION OF ACCOUNTANCY STANDARDS IN THE EUROPEAN UNION VS. POLISH BALANCE LAW

Summary

Owing to harmonization and standardization of accountancy standards it is possible to take an international approach to accountancy. One of the main objectives of these processes is to present compatible financial statements, which exist and function in different conditions of balance law.

European Union presents significant accomplishments in the stimulating the harmonization process of accountancy standards by issuing directives as the main instrument in this process. However, working out uniform standards has become feasible owing to International Accountancy Standards (IAS). Therefore EU commenced and continues the process of adjusting EU legislation to IAS.

Polish balance law, in the period of 1994-2004, underwent great transformations. The first Polish Accountancy Act is, most of all, adjusted to EU directives while the newer, amended version adjusts Polish solutions, in the domain of accountancy, to IAS. Polish accession to EU standards (EU changed position) with reference to IAS application, as well as the changes in directives themselves resulted in further changes in balance law in relation to IAS. Having adjusted Polish legal regulations to EU solutions, the consolidated financial statements of public companies, starting from 2005, will be prepared according to IAS. The process of standardization and harmonization keeps going on and as a result one should expect further changes in balance law.