

## Przyczynki do postrzegania struktury współczesnego systemu rachunkowości

*IRENA SOBAŃSKA \*, EWA WALIŃSKA \*\**

### Streszczenie

Głównym celem artykułu jest objaśnienie procesu ewoluowania elementów systemu rachunkowości organizacji gospodarczej pod wpływem zmian zachodzących w różnicach informacji oczekiwanych przez odbiorców wewnętrznych i zewnętrznych. Dla zrealizowania tego celu przedstawiono zamęt regulacyjny w obszarze rachunkowości i jego skutki dla rozwoju systemów rachunkowości w praktyce w Polsce oraz przeanalizowano zmiany w potrzebach informacyjnych interesariuszy w kontekście wprowadzanych zmian w sprawozdaniach finansowych, zintegrowanych raportach biznesowych i zmian w stosowanych metodach rachunkowości zarządczej w organizacjach społecznie odpowiedzialnych. Następnie przedstawiona została autorska propozycja nowej struktury systemu rachunkowości odpowiadająca jego współczesnej funkcjonalności w warunkach obecnego poziomu rozwoju globalizacji, zmierzającego w kierunku zrównoważonej gospodarki oraz szereg wniosków ogólnych wynikających z przedstawionych rozważań. W propozycji nowej struktury przyjęto, że system rachunkowości organizacji społecznie odpowiedzialnej powinien być zbudowany z podsystemu rachunkowości biznesowej, emitującego zintegrowany raport biznesowy (sprawozdanie finansowe + raporty niefinansowe) i wewnętrzne raporty dla zarządu oraz podsystemu rachunkowości podatkowej, emitującego informacje dla agend podatkowych. W opracowaniu artykułu zastosowano analizę treści i opinii autorów wybranych publikacji, metodę analizy dokumentów oraz wiedzę uzyskaną metodą obserwacji bezpośredniej i wyniki badań empirycznych innych autorów.

**Słowa kluczowe:** rachunkowość biznesowa, rachunkowość podatkowa, zintegrowany raport biznesowy, zamęt regulacyjny, paradygmat autoreferencyjności, zrównoważony rozwój.

### Abstract

#### **A contribution to perceiving the structure of contemporary accounting system**

The main goal of the article is to explain the process of evolution of the organization's accounting system elements as a result of changes taking place in information expected by internal and external users. To achieve this goal, regulatory uncertainties in the area of accounting and their consequences for the development of accounting systems in Polish practice are presented and changes in the information needs of stakeholders are analysed in the context of changes to financial statements, integrated business reports and changes in the methods of management accounting in socially responsible organizations. Next, a proposal for a new structure of the accounting system corresponding to its contemporary functionality is presented in the context of the current level of globalization development aimed at a sustainable economy, and a number of general conclusions are discussed. In the proposed new structure it was assumed

---

\* Prof. dr hab. Irena Sobańska, profesor zwyczajny, Uniwersytet Łódzki, Katedra Rachunkowości, Wydział Zarządzania sobanska@uni.lodz.pl

\*\* Prof. dr hab. Ewa Walińska, profesor zwyczajny, Uniwersytet Łódzki, Katedra Rachunkowości, Wydział Zarządzania, walinska@uni.lodz.pl

that the accounting system of a socially responsible organization should consist of (1) a business accounting subsystem, issuing an integrated business report (financial statements + non-financial reports) and internal reports for the board of directors and (2) a subsystem of tax accounting issuing information for tax agencies. The methods used in this study include analysis of the content and opinions of the authors of selected publications and analysis of documents. The study is also based on knowledge obtained by the method of direct observation and on the results of empirical research of other authors.

**Keywords:** business accounting, tax accounting, integrated business report, regulatory confusion, self-dependency paradigm, sustainable development.

## Wprowadzenie

Dynamika procesów globalizowania się rynków towarów i usług oraz kapitałowego w ostatniej dekadzie ubiegłego wieku zmieniła uwarunkowania wewnętrzne i zewnętrzne organizacji globalnych, spowodowała zmianę w celu ich działania – z maksymalizacji zysku w krótkim okresie na wzrost wartości przedsiębiorstwa w długim okresie – oraz w potrzebach informacyjnych procesów zarządzania. Zapotrzebowanie zarządów organizacji na nowe informacje wymagało wprowadzenia również diametralnych zmian w systemie informacyjnym rachunkowości, a zwłaszcza w podsystemie rachunkowości zarządczej. Przez wdrożenie nowych narzędzia rachunkowości zarządczej nastąpiła jej reorientacja na tworzenie informacji do podejmowania decyzji strategicznych i kontroli ich realizacji w długim okresie oraz zarządzania ryzykiem. Jednym ze skutków takiej reorientacji stał się – rozwijający się od kilkunastu lat – proces wprowadzania zmian w raportowaniu przez korporacje informacji dla interesariuszy, a zwłaszcza inwestorów. W latach 90. ubiegłego wieku konwencjonalne sprawozdania finansowe objaśniały rezultaty ekonomiczne i pozycję finansową korporacji jedynie w określonym czasie przeszłym, pozwalało inwestorom oszacować znaczenia czynników i sposobów kreowania wartości organizacji w przyszłości.

Od kilku lat w literaturze z zakresu rachunkowości szeroko objaśniane są kolejne zmiany zachodzące w krajowych i międzynarodowych regulacjach prawnych i środowiskowych odnoszących się do sprawozdawczości rocznej wielkich organizacji zainteresowania publicznego. Ostatnio analizowane zmiany zachodzą w innych elementach sprawozdawczości korporacji światowych niż sprawozdanie finansowe. Polegają one na zalecaniu organizacjom zwiększania zakresu ujawnianych informacji niefinansowych i prospektywnych w powiązaniu z realizowaną strategią, ryzykiem działania w długim okresie, w odrębnych raportach określanych różnymi nazwami, jak: sprawozdanie z działalności, komentarz zarządu, raport biznesowy, czy dodatkowych sprawozdaniach komunikujących o dokonaniach w zakresie społecznej odpowiedzialności (CSR – *corporate social responsibility*).

Szczególnie wiele uwagi w literaturze przedmiotu poświęca się ostatnio nowej koncepcji zintegrowanego raportowania, które, oprócz sprawozdania finansowego, zawiera szereg innych elementów tematycznych, takich jak: model biznesu, łańcuch dostawców, strategię w zakresie społecznej odpowiedzialności organizacji wraz z osiągniętymi

i przyszłymi wskaźnikami dokonań objaśniającymi jej zdolność do generowania wartości w długim okresie. Koncepcja ta została opracowana w 2010 roku przez organizacje międzynarodowe, głównie takie jak: Międzynarodowy Komitet Raportowania Zintegrowanego (International Integrated Reporting Council – IIRC), Global Reporting Initiative (GRI) (Beck-Gaik, Rymkiewicz, 2015). Wzmocnieniem prawnym tej koncepcji stała się dyrektywa 2014/95/UE, w preambule której stwierdzono, że „ujawnianie informacji niefinansowych pomaga w dokonywaniu pomiaru, nadzorze i zarządzaniu w odniesieniu do wyników jednostek oraz ich wpływu na społeczeństwo”. Ujawnianie tych informacji wynika głównie z potrzeb informacyjnych inwestorów i ma na celu poprawę jakości komunikacji organizacji z inwestorami.

W polskiej literaturze przedmiotu najszerzej objaśniane są ostatnie dwie zmiany zachodzące w sprawozdawczości rocznej w kontekście takich regulacji jak KSR 9 *Sprawozdanie z działalności*, dyrektywa 2014/95/UE odnosząca się do ujawniania informacji niefinansowych i informacji dotyczących różnorodności przez niektóre duże jednostki oraz grupy, Praktyczne stanowisko *Komentarz zarządu* sformułowane przez Radę Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (International Accounting Standards Board – IASB) oraz ustawa o rachunkowości (zwana dalej Uor). Autorki, analizując zmiany wprowadzane przez wymienione regulacje do sprawozdawczości rocznej organizacji, zajmowały różne stanowiska i formułowały wnioski w odniesieniu nie tylko do praktyki, ale także do przyszłości nauki rachunkowości. Kilka publikacji traktujących o ujawnieniach informacji niefinansowych w sprawozdaniach rocznych wpłynęło między innymi na podjęcie przez autorki rozważań w zakresie adaptowania się systemu rachunkowości do rosnących potrzeb informacyjnych odbiorców w wyniku dynamicznie zmieniającej się rzeczywistości gospodarczej.

Głównym celem artykułu jest objaśnienie procesu ewoluowania elementów systemu rachunkowości organizacji pod wpływem zmian zachodzących w różnicach informacji oczekiwanych przez odbiorców wewnętrznych i zewnętrznych. Dla zrealizowania tego celu przedstawiono zamęt regulacyjny w obszarze rachunkowości i jego skutki dla rozwoju systemów rachunkowości w praktyce w Polsce oraz przeanalizowano zmiany w potrzebach informacyjnych interesariuszy, w kontekście wprowadzanych zmian w sprawozdaniach finansowych, zintegrowanych raportach biznesowych i zmian w stosowanych metodach rachunkowości zarządczej w organizacjach społecznie odpowiedzialnych. Następnie przedstawiona została autorska propozycja nowej struktury systemu rachunkowości, odpowiadająca jego współczesnej funkcjonalności w warunkach obecnego poziomu rozwoju globalizacji zmierzającego w kierunku zrównoważonej gospodarki oraz szereg wniosków ogólnych wynikających z przedstawionych rozważań. W propozycji nowej struktury przyjęto, że system rachunkowości organizacji społecznie odpowiedzialnej powinien być zbudowany z podsystemu rachunkowości biznesowej emitującego zintegrowany raport biznesowy (sprawozdanie finansowe + raporty niefinansowe) i raporty dla zarządu oraz podsystemu rachunkowości podatkowej emitującego zeznania podatkowe. W opracowaniu artykułu zastosowano analizę treści i opinii autorów wybranych publikacji, metodę analizy dokumentów oraz wiedzę

uzyskaną metodą obserwacji bezpośredniej. Uwzględniono także wyniki badań empirycznych przeprowadzonych przez innych autorów (Gutowska, 2014; Rojek, 2016) w zakresie stosowanych metod strategicznej rachunkowości zarządczej w korporacjach oraz wykorzystano doświadczenia własne autorek zdobyte w procesie wdrażania systemów rachunkowości zarządczej w organizacjach krajowych i filiach należących do światowych korporacji.

Artykuł składa się z czterech części tematycznych oraz wniosków końcowych. W pierwszej części objaśniono zamęt regulacyjny i terminologiczny w zakresie sprawozdawczości oraz jego skutki dla rozwoju rachunkowości w teorii i praktyce w Polsce. Część druga przedstawia krótki zarys zmian w rozwoju rachunkowości zarządczej i powstawanie asymetrii informacji między inwestorami i zarządami organizacji oraz kolejne zmiany w regulacjach prawnych sprawozdawczości zewnętrznej zmniejszające zjawisko asymetrii i zanikanie różnic w informacjach oczekiwanych przez wymienionych odbiorców. Jednocześnie skutkiem tych zmian, było pogłębienie się różnic w informacjach finansowych wymaganych przez innego odbiorcę – agendy fiskalne. W części trzeciej objaśniono syntetycznie elementy rachunkowości biznesowej w kontekście koncepcji zintegrowanego raportowania. W czwartej części artykułu przedstawiono istotę rachunkowości podatkowej jako elementu struktury systemu rachunkowości.

Z przeprowadzonych w artykule rozważań wynika, że obserwowane zmiany w relacji system rachunkowości a środowisko prowadzą do nowej funkcjonalności tego systemu, wymagającej dokonania jego nowej dekompozycji (dla zachowania jedności jako system). Do utworzenia nowej struktury systemu rachunkowości, obejmującej podsystem rachunkowości biznesowej i podsystem rachunkowości podatkowej, wykorzystana została teoria systemów. Była ona zastosowana w nauce rachunkowości już w latach 70. ubiegłego wieku do zdefiniowania rachunkowości w praktyce przedsiębiorstw rozwiniętej gospodarki rynkowej jako systemu informacyjnego zbudowanego z podsystemów rachunkowości finansowej i rachunkowości zarządczej.

## **1. Zamęt regulacyjno-terminologiczny i jego skutki dla teorii i praktyki rachunkowości**

Dla wyjaśnienia zamętu regulacyjno-terminologicznego trzeba wrócić do początku transformacji systemu rachunkowości w praktyce, która miała na celu umożliwienie podmiotom jego dostosowanie do nowych warunków funkcjonowania w tworzącej się gospodarce rynkowej i potrzeb informacyjnych odbiorców wewnętrznych i zewnętrznych. Pierwsza regulacja prawna – rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 15 stycznia 1991 roku w sprawie zasad prowadzenia rachunkowości – wprowadziła wiele zmian względem rachunkowości stosowanej w przedsiębiorstwach państwowych, która obejmowała ewidencję, sprawozdawczość i rachunek kosztów i była w pełni regulowana. Fundamentalna zmiana polegała na tym, że rachunek kosztów został wyłączony z regulacji rozporządzenia, co wraz ze zniesieniem obowiązku stosowania jednolitego

planu kont, pozwoliło na stosowania w podmiotach systemów rachunku kosztów właściwych dla zindywidualizowanych warunków ich działania. Dla zapewnienia zgodności tytułu rozporządzenia z jego treścią, która dotyczyła głównie ewidencji i nowej sprawozdawczości finansowej, w § 3 pkt 6 tego aktu został zawarty zapis „w sprawach nie uregulowanych przepisami Rozporządzenia stosować należy zasady określone przez naukę rachunkowości oraz utrwalone przez powszechną praktykę i zwyczaję” (Rozporządzenie MF, Dz.U. nr 10, poz. 35).

U podstaw zamętu regulacyjnego i terminologicznego w literaturze przedmiotu i praktyce rachunkowości leży sposób wdrożenia do prawa polskiego w 1994 roku czwartej dyrektywy Rady z dnia 25 lipca 1978 roku w sprawie sprawozdawczości rocznej spółek o określonych formach prawnych (78/660/EWG). Dyrektywa ta, w celu zapewnienia porównywalności sprawozdawczości rocznej spółek działających w ówczesnych krajach UE i rozwoju europejskiego rynku kapitałowego, zawierała zasady sporządzania sprawozdań finansowych, ich struktury oraz enigmatyczny opis sprawozdania z działalności. W dyrektywie zawarty był obowiązek wdrożenia do prawodawstwa krajowego członków UE jej postanowień aktem wyższej rangi, to znaczy w formie ustawy.

W podmiotach europejskich zobowiązanych do stosowania postanowień dyrektywy przy sporządzaniu sprawozdań rocznych funkcjonował wówczas system rachunkowości zbudowany z dwóch podsystemów: rachunkowości finansowej i rachunkowości zarządczej (albo w krajach niemieckojęzycznych *controllingu*). Dekompozycję funkcjonalności systemu wyznaczyły różnice w informacjach przekazywanych dla odbiorców wewnętrznych i zewnętrznych (Sobańska, 2012). Tak zbudowany system rachunkowości w pełni zapewniał informacje niezbędne do sporządzenia obu sprawozdań rocznych: sprawozdania finansowego i sprawozdania z działalności.

Regulator polski wdrożył postanowienia dyrektywy czwartej aktem prawnym rangi ustawy, lecz jej zakres przedmiotowy rozszerzył o pozostałe elementy jednego z podsystemów wyodrębnianych w systemie rachunkowości podmiotów w UE, to jest rachunkowości finansowej. Mimo że treść ustawy obejmowała tylko część systemu rachunkowości, który powinien się rozwijać w podmiotach tworzącej się gospodarki rynkowej, regulator arbitralnie nadał jej tytuł „Ustawa o rachunkowości”. W ustawie nie został zamieszczony zapis z § 3 pkt 6 rozporządzenia MF, chociaż był on w pierwszych projektach Uor poddawanych dyskusji teoretykom i praktykom rachunkowości. Zapis ten został usunięty przez regulatora pod naciskiem lobby księgowych praktyków.

Ostatecznie zakres rachunkowości w ustawie objął: ewidencję zdarzeń w księgach rachunkowych i zasady sporządzania sprawozdań finansowych (Ustawa o rachunkowości, art. 4 ust 3). Zakres ten wskazuje jednoznacznie, że przedmiotem ustawy są elementy tylko jednego z podsystemów systemu rachunkowości (rachunkowości finansowej). Użyciem w nazwie ustawy terminu „rachunkowość”, odnoszonym w nauce rachunkowości do całego systemu rachunkowości podmiotu działającego w gospodarce rynkowej, regulator nie zapewnił zgodności nazwy ustawy z jej treścią oraz ograniczył system rachunkowości w praktyce do podsystemu rachunkowości finansowej zdolnego do realizacji tylko jednego celu – emitowania sprawozdań finansowych dla odbiorców zewnętrznych (jak w gospodarce socjalistycznej).

Jakie skutki osiągnięte zostały przez wdrożenie w formie ustawy postanowień dyrektywy czwartej w sprawie sprawozdawczości rocznej spółek o określonych formach prawnych i dyrektywy siódmej z dnia 13 czerwca 1983 roku w sprawie skonsolidowanych sprawozdań finansowych (83/349/EWG) wraz z innymi elementami rachunkowości finansowej i nadania jej nazwy „ustawy o rachunkowości”? W pierwszych latach transformacji gospodarki i systemu rachunkowości w podmiotach polskich tytuł Uor był akceptowany przez praktyków i teoretyków rachunkowości, gdyż uznawano, iż zamieszczenie w jej tytule terminu „rachunkowość” podniesie prestiż zawodu księgowego w podmiotach i rangę dyscypliny naukowej – rachunkowość. Był to niewątpliwie skutek pozytywny<sup>1</sup>. Szereg innych skutków spowodowanych przez Uor miało charakter negatywny dla rozwoju systemów rachunkowości w podmiotach polskich<sup>2</sup>, które w okresie wdrażania zasad gospodarki rynkowej zaczynały podejmować walkę konkurencyjną na tworzącym się rynku towarów i usług.

Ustawa – ze względu na szeroki zakres podmiotowy – utrwaliła w świadomości uczestników życia gospodarczego zniekształcony „obraz” systemu wskazując, że rachunkowość podmiotu to tylko ewidencja zdarzeń i sprawozdawczość finansowa, a więc system zorientowany na jeden cel – dostarczenie informacji szerokiemu kręgowi odbiorców zewnętrznych, a zwłaszcza inwestorom, akcjonariuszom, właścicielom itd. Taki zakres przedmiotowy rachunkowości zapisany w Uor stał się barierą dla rozwoju jej obszaru nieregulowanego prawnie – rachunkowości zarządczej, a więc drugiego podsystemu w systemie rachunkowości, wspierającego informacjami menadżerów w podejmowaniu efektywnych decyzji i zachowania konkurencyjności (drugi cel systemu rachunkowości w podmiotach działających w warunkach gospodarki rynkowej)<sup>3</sup>.

Jednocześnie brak rachunkowości zarządczej, podsystemu stanowiącego także źródło udokumentowanych informacji finansowych i niefinansowych do sporządzania przez zarząd innego sprawozdania rocznego (wprowadzonego do Uor za dyrektywą czwartą), czyli sprawozdania z działalności, rzutował na jego jakość i użyteczność dla odbiorców zewnętrznych. W okresie obowiązywania Uor – do niedawna – sprawozdanie z działalności jednostek najczęściej było objaśnieniem do informacji zawartych w sprawozdaniu finansowym i niewiele różniło się od informacji dodatkowej stanowiącej element sprawozdania finansowego. Użyteczność takiego sprawozdania dla użytkowników

---

<sup>1</sup> Inne pozytywne skutki ustawy o rachunkowości dla systemu rachunkowości przytoczono w pkt. 3 artykułu.

<sup>2</sup> Tytuł ustawy o rachunkowości i jej zakres określony w przepisach (ewidencja i sprawozdania finansowe) ograniczał stosowanie terminu „rachunkowość zarządcza”, który historycznie od dziesiątków lat występuje w teorii i praktyce rachunkowości w większości krajów na świecie, na rzecz popularyzowania relatywnie nowego terminu *controlling* stosowanego dopiero od kilkunastu lat w teorii i praktyce rachunkowości w krajach niemieckojęzycznych zamiast terminu „rachunkowość zarządcza”.

<sup>3</sup> Inny rodzaj skutku nadania szerokiego tytułu ustawie względem jej zakresu przedmiotowego autorki zaobserwowały, projektując dla praktyki podsystemy rachunkowości zarządczej zintegrowane z rachunkowością finansową zgodną z Uor – w wielu spółkach zarządy, w celu uniknięcia kolizji z Uor wdrażały rachunkowość zarządczą pod nazwą równoznaczną – *controlling*.

zewnątrznych była niewielka. Potwierdzają to wyniki badań empirycznych wskazujące, że „Powtarzanie informacji finansowych w sprawozdaniu z działalności jest niestety często spotykane” (Mućko, Hońko, 2013, s. 4).

Odmienny rodzaj zamętu regulacyjnego powstał w ostatnich latach w obszarze objaśnienia – na gruncie krajowym – MSR/MSSF i stanowisk w problematycznych kwestiach z zakresu rachunkowości przez wydawanie krajowych standardów rachunkowości. W 2010 roku Rada Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (IASB), która wydaje Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej opublikowała dokument *Komentarz zarządu*. Dokument ten nie zawierał zasad sporządzania sprawozdania finansowego, lecz wytyczne dotyczące zakresu i rodzaju ujawnianych informacji (informacje finansowe i niefinansowe) w innym sprawozdaniu rocznym – sprawozdaniu z działalności organizacji. Wydanie tego dokumentu miało na celu propagowanie dobrych praktyk sporządzania sprawozdań z działalności przez organizacje stosujące MSR/MSSF, zwiększenie zakresu i porównywalności ujawnianych informacji, polepszenie komunikacji z użytkownikami zewnętrznymi, zwłaszcza inwestorami oceniającymi ryzyko inwestowanego kapitału. Ze względu na przedmiot, dokument ten nie stanowił kolejnego standardu sprawozdawczości finansowej wydawanych przez IASB, lecz był odrębnym dokumentem określonym jako *Praktyczne stanowisko*, które nie ma takiej mocy obowiązywania jak standard. W stanowisku tym tylko zaleca się jego stosowanie do opracowania sprawozdania z działalności organizacjom sporządzającym sprawozdania finansowe według MSSF w celu umożliwienia odbiorcom zewnętrznym rozpoznanie specyfiki działalności organizacji, jej strategii i celów długookresowych, powiązań biznesowych, wykorzystanie zasobów, ryzyka i zagrożeń, osiągniętych dokonań i mierników niefinansowych stosowanych do oceny realizacji celów strategicznych.

Stanowisko *Komentarz zarządu* IASB opracował na podstawie dobrych praktyk raportów rocznych sporządzanych przez organizacje światowe, które wówczas dobrowolnie ujawniały tworzone informacje finansowe i niefinansowe w systemach rachunkowości, wyposażonych w narzędzia strategicznej rachunkowości zarządczej, wspierające na bieżąco, zindywidualizowane modele biznesu stosowane w tych organizacjach (szerzej w p. 2 artykułu). Problem – dlaczego IASB wydał dokument *Komentarz zarządu* jako stanowisko, a nie standard? – wyjaśniony był we wcześniejszym opracowaniu (Sobańska, 2014, s. 35).

W naszym kraju regulator zdecydował inaczej i Komitet Standardów Rachunkowości objaśnienia stanowiska IASB *Komentarz zarządu* nie przedstawił również jako stanowisko, lecz jako kolejny standard rachunkowości: KSR nr 9 *Sprawozdanie z działalności*. Standard ten, opublikowany przez regulatora w 2014 roku z zastosowaniem do sprawozdań z działalności za rok obrotowy rozpoczynający się w 2014 roku z możliwością jego wcześniejszego zastosowania, pogłębił zamęt regulacyjny i budzi wątpliwości natury prawnej. Do krajowych standardów rachunkowości, odnoszących się do sprawozdawczości finansowej, które objaśniają MSR/MSSF przyjęte do porządku prawnego UE, dołączony został standard odnoszący się do innego sprawozdania – sprawozdania z działalności. KSR 9 nie ma swojego odpowiednika w MSR/MSSF przyjętych do

porządku prawnego UE. Sprawozdanie z działalności nie występuje w zakresie rachunkowości zawartym w Uor w art. 4 ust. 3, lecz zamieszczone jest w odrębnym przepisie zawierającym wytyczne do jego sporządzania przez jednostki lub grupy kapitałowe (Ustawa o rachunkowości, zm. art.49 oraz art.55 pkt 2). Powstaje pytanie, czy KSR 9 miał umocowanie prawne do jego stosowania przy sporządzaniu sprawozdania z działalności przez jednostki lub grupy kapitałowe do tego zobowiązane? P. Mućko i S. Hońko, analizując ten problem uznali, że tak, powołując się na art.10 ust. 3 ustawy, który mówi, że „w sprawach nieuregulowanych przepisami ustawy jednostki mogą stosować KSR – ustalając zasady (politykę) rachunkowości” (Mućko, Hońko, 2013, s. 8). Trudno zgodzić się z takim stanowiskiem i jego uzasadnieniem, ponieważ przytoczony artykuł reguluje hierarchię aktów prawnych, ale tylko w odniesieniu do sprawozdań finansowych (Uor–KSR). Natomiast sprawozdanie z działalności jest uregulowane w Uor w odrębnym artykule (art. 49), ale bez odniesienia do KSR. Czy Komitet Standardów Rachunkowości był uprawniony do wydania standardu do sporządzania sprawozdania z działalności nie uwzględnionego w zakresie rachunkowości w Uor (art. 10), jeśli według cytowanych autorów jest ono „raportem z pogranicza rachunkowości”, „w większej części zawiera zagadnienia obce rachunkowości”, „częściowo znajduje w nim zastosowanie terminologia rachunkowości”, rozumiana zgodnie z Uor jako ewidencja księgową i sprawozdawczość finansowa.

Ze względu na objęcie regulacjami przez Komitet różnych sprawozdań, a więc w sytuacji, w której krajowe standardy rachunkowości nie są już tylko standardami sprawozdawczości finansowej, lecz także dotyczą sprawozdania z działalności, należy postawić następujące pytanie: czy Komitet Standardów Rachunkowości nie powinien zmienić nazwy na Komitet Standardów Sprawozdawczości Rocznej i rozszerzyć zakres swojej działalności? Jednakże, dla zachowania przejrzystości regulacji i ich zgodności z regulacjami międzynarodowymi wydawanymi przez IASB i przyjętego do porządku prawnego UE, łatwiejsze wydaje się być dokonanie przez regulatora zamiany KSR 9 na stanowisko Komitetu Standardów Rachunkowości, który zajmuje się także wydawaniem stanowisk w kwestiach problematycznych z zakresu rachunkowości, zwłaszcza z jej obszaru nieregulowanego prawnie (rachunkowości zarządczej). Takie działanie wydaje się być zasadne zwłaszcza po uwzględnieniu wdrożonych do Uor postanowień dyrektywy PE i Rady 2014/95/UE zmieniającej dyrektywę 2013/34/UE w odniesieniu do ujawniania informacji niefinansowych i informacji dotyczących różnorodności przez niektóre duże jednostki oraz grupy. Według znowelizowanej ustawy w 2016 roku jednostka, przy sporządzaniu oświadczenia na temat informacji niefinansowych, jako wyodrębnioną część sprawozdania z działalności, „może stosować zasady, w tym własne zasady, krajowe, unijne lub międzynarodowe standardy, normy lub wytyczne. W oświadczeniu jednostka zawiera informacje o tym, jakie zasady, standardy, normy lub wytyczne zastosowała” (Ustawa o rachunkowości, art. 49b, ust. 8).

Z badań literaturowych wynika, że przedstawiciele środowiska naukowego rachunkowości analizują zmiany wprowadzane przez różne gremia sprawozdawcze w zakresie ujawniania informacji niefinansowych w sprawozdaniu z działalności nie w odniesieniu do



realnych, ewolucyjnie zmieniających się systemów rachunkowości, funkcjonujących współcześnie w podmiotach działających na rynkach globalnych, lecz w kontekście zakresu rachunkowości jednostek wyznaczonego przez Uor w 1994 roku i traktowanego przez regulatora jako *status quo*, a więc rachunkowości rozumianej jako ewidencja i sprawozdawczość finansowa. Są to analizy prowadzone głównie od strony proceduralno-formalnej. Największą uwagę autorów skupiły zalecenia ujawniania w sprawozdaniu z działalności informacji na temat ryzyka i ich rodzajów, kluczowych niefinansowych mierników efektywności w powiązaniu z realizacją celów długookresowych, uwzględniających działania na rzecz społecznej odpowiedzialności i zrównoważonego rozwoju, w okresie sprawozdawczym i okresach przyszłych. Z formułowanych w literaturze stanowisk wynika, że ten nowy zalecany zakres ujawniania informacji niefinansowych w sprawozdaniu z działalności jednostek znacznie uwypuklił negatywne skutki, objaśnionego wcześniej, zamętu regulacyjnego spowodowanego przez Uor i wzmocnionego przez KSR 9. Jedni autorzy, akceptując zakres rachunkowości zgodny z Uor, konsekwentnie i świadomie nie wskazują, że źródłem tych informacji jest inny, nieregulowany obszar systemu rachunkowości, a więc rachunkowość zarządcza. Informacje te nazywane są ogólnie i nieprecyzyjnie informacjami z pogranicza rachunkowości” (Mućko, Hońko, 2013) lub „około rachunkowościowe czynniki prawdy” (Karmańska, 2013, s. 143). Są to stanowiska wskazujące na duży dystans do regulatora i konserwatyzm autorów w zakresie rozumienia systemu rachunkowości, czyli jego „obrazka w Uor”, do którego próbują oni dostosować nową sytuację informacyjną zamiast działać odwrotnie, tj. wykazywać regulatorowi konieczność zmiany sztywnego „obrazka” na elastyczny względem dynamicznie zmieniającej się rzeczywistości gospodarczej.

W publikacjach formułowane są też wątpliwości i podejrzenia, że rozwój w zakresie sprawozdawczości z dokonań przedsiębiorstwa rodzi „poważne ryzyko” dla rachunkowości, gdyż „świadome odwoływanie się do rachunkowości przez gremia sprawozdawcze z rachunkowością niezwiązane [...] to nic innego jak wykorzystywanie cech rachunkowości, utrwalonych w umysłach użytkowników jako stanowiące przez wiele wieków [...] o jakości rachunkowości jako systemu informacyjnego. Jego celem może być potrzeba uwiarygodnienia prezentowania aspektów dokonań przedsiębiorstwa, którymi rachunkowość póki co nie zajmuje się” (Karmańska, 2013, s. 143). W tym stwierdzeniu tkwi pewna nieścisłość, ponieważ nie tylko „gremia sprawozdawcze” niezwiązane z rachunkowością zalecają rozszerzenie zakresu sprawozdań z działalności o dokonaniach przedsiębiorstwa, wyrażane przez mierniki ilościowe, ale również gremia związane z rachunkowością (np. IASB, *Komentarz zarządu*). Gremia te objaśniają tylko sposób prezentowania ujawnianych tego typu informacji, jeżeli są one tworzone w systemach rachunkowości podmiotów dla potrzeb zarządzania. oraz zakres tematyczny sprawozdania. Natomiast zarzut odwoływania się gremiów międzynarodowych do rachunkowości w celu uwiarygodnienia informacji niefinansowych uważamy za bezpodstawny, gdyż gremia te posiadają wiedzę o rozwoju systemów rachunkowości w organizacjach światowych, tworzących także informacje niefinansowe objaśniające

realizację modeli biznesu zorientowanych na innowacyjność i ochronę zasobów naturalnych. Natomiast zarzut ten jest w pełni zasadny wobec takiego gremium jak nasz regulator krajowy. Regulator ten, jak wykazałyśmy wcześniej, do ustawy zatytułowanej „Ustawa o rachunkowości” w 1994 roku włączył sprawozdania roczne z działalności, a w 2014 roku *explicite* potwierdził swoje odwoływanie się do rachunkowości przy sporządzaniu tych sprawozdań publikując KSR 9 i jednocześnie zachowując w zapisach ustawy zakres rachunkowości, który wskazuje, że rzeczywiście, jak twierdzi cytowana autorka, „rachunkowość póki co nie zajmuje się” tworzeniem informacji o niefinansowych miernikach dokonań przedsiębiorstwa.

Innym skutkiem przedstawionego zamętu regulacyjnego jest stanowisko jakie zajął B. Nita (2015) po przeprowadzonej analizie treści KSR 9 i postanowień dyrektywy PE i KE 2014/95/UE w obszarze ujawniania w sprawozdaniu z działalności informacji niefinansowych w tym o miernikach dokonań. Autor ten potraktował KSR 9 jako normę obowiązującą podmioty w zakresie sporządzania sprawozdania z działalności, tak samo jak KSR 1–8 w odniesieniu do sprawozdawczości finansowej i zaproponował podmiotom, w których system rachunkowości prowadzony według ustawy o rachunkowości nie tworzy informacji niefinansowych o dokonaniach, autorską „metodykę projektowania kluczowych mierników dokonań na potrzeby sprawozdania z działalności” (Nita, 2015, s. 254). Ta propozycja zawiera narzędzie strategicznej rachunkowości zarządczej, które tak jak pozostałe narzędzia są wdrażane do systemów rachunkowości w celu tworzenia informacji dla potrzeb zarządzania organizacjami zorientowanymi na wzrost wartości w długim okresie. Jest to cel pierwotny dla wdrażania tego narzędzia, które od dwudziestu lat występuje w systemach rachunkowości organizacji światowych pod różnymi nazwami w tym między innymi jako „zrównoważona karta dokonań”. Propozycja cytowanego autora stwarza zagrożenie dla rozwoju systemów rachunkowości w praktyce polskiej, gdyż może niektórym praktykom sugerować fałszywie, że mechanizmem rozwoju rachunkowości zarządczej jest legislacja w zakresie sprawozdawczości zewnętrznej, a nie potrzeby informacyjne odbiorców wewnętrznych uznawane w teorii i praktyce rachunkowości zarządczej za właściwy i jedyny dotychczas mechanizm jej rozwoju.

W kontekście ustawy o rachunkowości (1994) i jej zmian pod wpływem zmian w dyrektywach UE (2014, 2016) należy jeszcze zwrócić uwagę na problem terminologiczny. Od początku wdrażania dyrektyw w publikacjach książkowych, czasopiśmie fachowych, referatach konferencyjnych i wystąpieniach stosowana jest terminologia, przez większość szeroko rozumianego środowiska rachunkowości (przedstawiciele regulatora, księgowi i pracownicy naukowci), niezgodna z ich treścią i oryginalnymi tytułami. Wszystkie dyrektywy określane są jako „dyrektywa o rachunkowości”, „dyrektywa rachunkowości”, mimo że każda z dyrektyw ma odrębny tytuł i wszystkie odnoszą się tylko do sprawozdawczości rocznej, a ostatnia tylko do sprawozdania z działalności (nazywana nową dyrektywą o rachunkowości). Jest to nadmierna nadinterpretacja i wprowadza zamęt terminologiczny. Wydaje się, że dla dobra praktyki i rzetelnego rozwoju nauki rachunkowości, środowisko, które wiele starań dokłada do prawidłowego

stosowania nadrzędnej zasady *true and fair* w sporządzaniu sprawozdań finansowych przez jednostki powinno zasadę tę również stosować w odniesieniu do używanej terminologii tak w teorii, jak i praktyce. W tym przypadku określenia dla dyrektyw powinny być precyzyjne, zgodne z prawdą materialną, a więc tytułami oryginalnymi.

Istotną kwestią związaną z terminologią jest również wprowadzenie w ostatniej nowelizacji Uor (2016 r.) nowego terminu „model biznesowy”, zamiast „model biznesu”, który jest terminem właściwym. Z uwagi na duże oddziaływanie Uor na środowisko praktyków i teoretyków rachunkowości w zakresie terminologii wydaje się niezbędne przy najbliższej nowelizacji Uor wprowadzić termin „model biznesu”.

## **2. Zmiany w potrzebach informacyjnych interesariuszy przyczyną ewolucji systemu rachunkowości**

Odejście światowych korporacji – pod koniec ubiegłego wieku – od zarządzania krótkookresowego zorientowanego na maksymalizację zysku i rozwój zarządzania strategicznego nastawionego na wzrost wartości dla akcjonariuszy w długim okresie wymagało epokowych zmian w procesie tworzenia informacji w ich systemach rachunkowości. Tradycyjne rozwiązania rachunkowości i jej struktura ulegały zmianom pod wpływem zmian w zapotrzebowaniu na informacje odbiorców wewnętrznych i zewnętrznych wraz z dynamicznym rozwojem gospodarki globalnej. Po krytyce tradycyjnych narzędzi rachunkowości zarządczej (np. rachunek kosztów pełnych standardowych), które nie tworzyły istotnych informacji do zarządzania strategicznego, w wielkich korporacjach wdrażane były nowe rozwiązania (Johnson, Kaplan, 1987).

Zarządy wielkich korporacji światowych dysponowały wówczas nie tylko informacjami finansowymi o bieżących działaniach jednostek biznesowych i wyodrębnianych segmentach działalności, ale także dużą liczbą prospektywnych informacji finansowych i niefinansowych, w tym ilościowych mierników dokonań, tworzonych przez wdrożone wówczas nowe narzędzia rachunkowości zarządczej, określanej mianem strategicznej. Informacje tworzone za pomocą takich narzędzi jak ABC i ABM, czy coraz szerzej stosowanych narzędzi szczupłej rachunkowości zarządczej, takich jak rachunek kosztów celu, rachunek redukcji kosztów, rachunek kosztów strumieni wartości, rachunek kosztów według cech i charakterystyk wyrobów, tablice wyników, umożliwiały wybór i kontrolę realizacji strategii w przyjętych modelach biznesu, zorientowanych na tworzenie wartości w długim okresie, zachowanie konkurencyjności i większą odpowiedzialność społeczną. W tamtych latach wystąpiło zjawisko głębokiej asymetrii informacji między informacjami dostępnymi dla zarządów organizacji a dostarczonymi inwestorom w tradycyjnych sprawozdaniach finansowych, zorientowanych na objaśnianie wartości majątku i sytuacji finansowej jednostek za okresy przeszłe. Takie informacje, w dynamicznych warunkach funkcjonowania organizacji, zwiększały ryzyko inwestowania kapitału i obniżały zaufanie inwestorów. Dla zmniejszenia tej asymetrii

i zwiększenia zaufania inwestorów do podejmowania decyzji o lokowaniu kapitału były wprowadzone zmiany w zasadach wyceny bilansowej i elementach sprawozdania finansowego przez międzynarodową organizację odpowiedzialną za sprawozdawczość finansową sporządzaną według MSR/MSSF. Zmiany te miały na celu zorientowanie sprawozdań finansowych na pomiar wartości jednostek zainteresowania publicznego oraz zwiększenie zakresu informacji ujawnianych inwestorom w informacji dodatkowej stanowiącej element tego sprawozdania. Diametralne zmiany w zasadach sporządzania sprawozdań finansowych, skierowane głównie do grup kapitałowych, wprowadziły MSR/MSSF dopuszczone do porządku prawnego UE i wdrażane do krajowych regulacji prawnych w latach 2000–2005 w krajach UE, w tym także do ustawy o rachunkowości. MSR/MSSF rozszerzyły, między innymi, strukturę sprawozdań finansowych o nowe elementy, jak sprawozdania horyzontalne, tj. sprawozdania z segmentów działalności (MSR14 zmieniony przez MSSF 8) oraz wprowadziły nowe zasady wyceny (zasada wartości godziwej, zasada wyższości treści ekonomicznej nad formą) i nowe typy informacji w sprawozdaniach (informacje szacowane, informacje niefinansowe, informacje prospektywne). Nowe zasady sporządzania sprawozdań finansowych (według MSR/MSSF) wpłynęły nie tylko na zmianę ich orientacji (orientacja na wartość ekonomiczną spółek) i strukturę, ale jednocześnie zapoczątkowały proces zmian w systemie rachunkowości w praktyce i jego funkcjonalnym opisie, zbudowanym w ubiegłym wieku na podstawie różnic w oczekiwaniach informacyjnych ówczesnych odbiorców zewnętrznych i wewnętrznych.

Po pierwsze, prawidłowe wdrożenie każdego z obowiązujących spółki zainteresowania publicznego MSR/MSSF wymagało wykorzystania informacji nie tylko z podsystemu rachunkowości finansowej, ale również z podsystemu rachunkowości zarządczej (strategicznej), który tworzył te informacje na potrzeby zarządów nastawionych na realizację strategii zwiększających wartość dla klientów i akcjonariuszy. Informacje te wraz z dokumentacją umożliwiały np. sporządzenie sprawozdań z segmentów działalności, oszacowanie wartości określonych pozycji w sprawozdaniu finansowym albo stanowiły, jak plany i budżety wielookresowe, podstawę dla oceny zarządów, czy spółka będzie kontynuowała działalność w długim okresie (*going concern*). Zmiany w zasadach sporządzania sprawozdań finansowych wprowadzone przez MSR/MSSF, a w konsekwencji zmianę ich orientacji na wartość ekonomiczną pogłębiły zintegrowanie się podsystemów wyodrębnionych w strukturze systemu rachunkowości w poprzednim wieku, pod wpływem wówczas występujących różnic w oczekiwaniach informacyjnych odbiorców wewnętrznych i zewnętrznych. Obie grupy odbiorców mają ten sam cel, są zainteresowane wzrostem wartości organizacji w długim okresie. Jednocześnie, pod wpływem tych zmian regulacyjnych i zmiany orientacji sprawozdań finansowych, pogłębiła się różnica w informacjach oczekiwanych przez innego odbiorcę zewnętrznego to jest agendy podatkowe. Ten odbiorca zewnętrzny od systemu rachunkowości nadal oczekiwał tylko informacji finansowych, historycznych służących do ustalenia podstawy opodatkowania i podatku dochodowego.

Problem potrzeby większego zintegrowania informacji wewnątrz systemu rachunkowości zbudowanego z podsystemu rachunkowości finansowej i podsystemu rachunkowości zarządczej (najlepiej strategicznej) dla prawidłowego stosowania MSR/MSSF w procesie sporządzania sprawozdania finansowego był szerzej dostrzegany i objaśniany w literaturze zagranicznej (np. Weissenberger, Angelkort, 2011). Natomiast w literaturze polskiej problem ten był również dostrzegany i rozpatrywany wieloaspektowo, w tym także w kontekście wąskiego zakresu rachunkowości wyznaczonego w ustawie o rachunkowości i jakości sprawozdań finansowych według MSR/MSSF, lecz tylko przez wąskie grono autorów (Sobańska, 2004; Kabalski, 2012; Michalak, 2014).

Emitowanie informacji, przez obecnie wyróżniany w strukturze systemu rachunkowości podsystem rachunkowości finansowej, do odbiorców zewnętrznych (inwestorzy, agendy podatkowe), którzy wykazują duże różnice w potrzebach informacyjnych, powoduje jego nieprzejrzystość. Dla zachowania transparentności całego systemu rachunkowości w komunikowaniu się z odbiorcami, zgodnie z teorią systemów społecznych, należy dokonać dekompozycji jego podsystemu rachunkowości finansowej według tego samego kryterium, a więc według różnic informacji oczekiwanych przez odbiorców zewnętrznych i wyodrębnić rachunkowość (finansową) właścicielską emitującą sprawozdania finansowe oraz rachunkowość (finansową) podatkową dostarczającą informacje dla agend podatkowych.

Ostatnie zmiany w sprawozdawczości rocznej wielkich organizacji zainteresowania publicznego są wynikiem nowej orientacji w rozwoju gospodarki światowej skierowanej na innowacyjność technologii i ograniczanie zużycia zasobów naturalnych. Od kilku lat wielkie organizacje światowe budują modele biznesu w nurcie tej orientacji. Dla zachowania jakości informacji w sprawozdawczości zewnętrznej organizacji realizującej nowe modele biznesu angażowało się wiele organizacji i środowisk, w tym organizacje międzynarodowe, odpowiedzialne za sprawozdawczość finansową (np. IFAC, IASB, IIRC, ICGN, GRI). Gremia te publikowały dokumenty zawierające propozycje szerszego zakresu rodzaju i jakości informacji finansowych i niefinansowych, które zarządy spółek powinny ujawniać w sprawozdaniu z działalności w powiązaniu z modelem biznesu, strategią i jej realizacją oraz efektami działań wdrażających ideę społecznej odpowiedzialności. Zmiany te są odpowiedzią na oczekiwania informacyjne odbiorców zewnętrznych jak inwestorzy, akcjonariusze, klienci, społeczeństwo i zmiernają do kolejnego zmniejszenia, zaznaczonej wcześniej asymetrii informacji. Spółki, chcąc korzystać z kapitału inwestorów zainteresowanych wdrażaniem innowacyjnych technologii i idei zrównoważonego rozwoju oraz pozyskiwać klientów chcących nabywać produkty ekologiczne, powinny ujawniać informacje wykorzystywane w zarządzaniu, które przekonywałyby inwestorów, że wzrost wartości dla akcjonariuszy i klientów w długim okresie zapewnia realizowany model biznesu zorientowany na ochronę zasobów naturalnych. Wtedy realizowanie celu strategicznego wyrażonego w pieniądzu wymaga jednoczesnej realizacji założonego poziomu szeregu mierników ilościowych wyrażających w jednostkach fizycznych zmniejszone zużycie zasobów naturalnych. Ujawnienie założonych poziomów dla tych mierników pozwalałoby ocenić

inwestorom i klientom poziom świadomości ekologicznej organizacji i odpowiedzialności społecznej za zachowanie zasobów naturalnych dla następnych pokoleń. Źródłem tych informacji, w praktyce wielkich organizacji światowych, znanych z dobrych praktyk zarządzania, stosujących modele biznesu nastawione na wdrażanie innowacji i wytwarzanie ekologicznych produktów, jest system rachunkowości zarządczej (strategicznej) wykorzystujący zmodyfikowane narzędzia rachunkowości zarządczej takie jak „zielony rachunek kosztów działań” lub narzędzia „zielonej szczupłej rachunkowości zarządczej” obejmujące w szczególności: „zielony rachunek kosztów celu”, „zielony rachunek ciągłego udoskonalania”, „zielone tablice wyników”<sup>4</sup>. W przypadku stosowania „zielonego rachunku kosztów celu” przy kalkulowaniu założonego kosztu nowego ekologicznego produktu od ceny akceptowanej przez klientów, która zawiera „zieloną premię” odejmuje się zysk (jak w konwencjonalnej wersji tego rachunku) i „zieloną marżę zysku”. Równocześnie ustalane są założone poziomy mierników ilościowych uwzględniające zmniejszenie zużycia zasobów naturalnych, które będą osiągnięte w produkcji „zielonego” wyrobu finalnego i każdego jego komponentu wytwarzanego w łańcuchu dostawców. Mierniki te są pogrupowane następująco:

- 1) surowce i materiały (nietoksyczne materiały, zastosowanie surowców wtórnych albo nadających się do recyklingu);
- 2) zasoby (wykorzystanie energii, wykorzystanie wody, wykorzystanie gruntów);
- 3) odpady i energia (energia CO<sub>2</sub>, emisja gazów cieplarnianych np. azotu, zanieczyszczenia gruntów, zanieczyszczenie wody, odpady);
- 4) recykling (odpady przekazane do recyklingu, wykorzystanie odpadów). Pomiary poziomu tych mierników przeprowadzane są w każdej fazie cyklu życia produktu, to jest fазie projektowania, fазie wytwarzania i fазie posprzedażnej (Horvath, Berlin, 2012, s. 27).

Oprócz wymienionych mierników dla osiągnięcia celów strategicznych stosowane są konwencjonalne mierniki dokonania w takich obszarach zarządzania jak: jakość produktu, pracownicy, BHP, koszty produktu. Osiągnięcie założonego poziomu wszystkich wymienionych mierników wymaga od systemu szczupłej rachunkowości zarządczej zapewne nieciągłości ich pomiaru, dokumentowania, monitorowania i komunikowania poziomu ich realizacji odbiorcom wewnętrznym w różnej częstotliwości czasowej. Z badań empirycznych (Gutowska, 2014, rozdz. 5) przeprowadzonych w spółce należącej do koncernu światowego wynika, że szczupła rachunkowość zarządcza dokonuje pomiaru 57 mierników dokonania. Każdy z mierników jest powiązany z kategorią celu

---

<sup>4</sup> Narzędzia te są jeszcze słabo opisane w literaturze światowej z zakresu rachunkowości zarządczej. W literaturze polskiej brak jest wiedzy objaśniającej nowe tak zwane „zielone” narzędzia strategicznej rachunkowości zarządczej. Dotychczas w publikacjach najszerzej zostały objaśnione konwencjonalne wersje tych narzędzi, jak rachunek kosztów działań i zarządzanie kosztami działań wraz ze zrównoważoną kartą wyników, a tylko w niewielu pozycjach prezentowane są narzędzia szczupłej rachunkowości zarządczej jak: rachunek kosztów celu, rachunek ciągłej redukcji kosztów, rachunek kosztów strumienia wartości, rachunek kosztów według cech i charakterystyk produktów, tablice wyników – kluczowe wskaźniki dokonania (Sobańska, 2004).

strategicznego i oprócz nazwy, jego definicji, wyspecyfikowane są informacje na temat źródła danych, osoby odpowiedzialnej za jego aktualizację, celu pomiaru, częstotliwości analizy dokonań, powodu jego pomiaru oraz wyznaczana jest osoba odpowiedzialna za osiągnięcie założonego poziomu miernika w strategii.

Zbliżona liczba mierników finansowych i niefinansowych tworzonych w systemie szczupłej rachunkowości zidentyfikowana została w badaniach empirycznych przeprowadzonych w latach 2012–2014 metodą analizy przypadku w innowacyjnej spółce działającej w Polsce, wchodzącej w skład światowej korporacji japońskiej z branży spożywczej. Podobnie jak w poprzednim badanym przypadku, dla każdego z mierników była zapewniona ciągłość pomiaru, dokumentacja, monitorowanie, komunikowanie (Rojek, 2016).

Zasygnalizowane rodzaje informacji niefinansowych z systemu rachunkowości zarządczej wspierają w organizacjach światowych zarządzanie wpływem posiadanych aktywów i kapitałów na zmniejszanie zużycia zasobów naturalnych w długim okresie, zgodnie z ideą zrównoważonego rozwoju. Realizacja procesów w tej koncepcji zarządzania wymaga zintegrowania rachunkowości finansowej właścicielskiej (wcześniej wyodrębnionej z rachunkowości finansowej) i rachunkowości zarządczej (strategicznej). Natomiast obecne zwiększone, co do zakresu przedmiotowego, wymagania ujawniania informacji niefinansowych jak: osiągniętego poziomu mierników efektywności i ich wielkości prospektywnych (na podstawie decyzji zarządów) w sprawozdaniach z działalności w powiązaniu ze strategią i z określonymi pozycjami sprawozdań finansowych, zgodnie z regulacjami prawnymi sprawozdawczości (dyrektywa PE i Rady 2014/95/UE i jej wdrożenie do Uor w 2016 r.) powoduje zanikanie różnic w informacjach komunikowanych inwestorom i zarządom wielkich spółek. Z tego względu, jak również z uwagi na pogłębiania się różnicy w potrzebach informacyjnych agend podatkowych, stosowany od dawna opis funkcjonalny systemu rachunkowości zbudowanego z rachunkowości finansowej i rachunkowości zarządczej staje się nieadekwatny do rzeczywistości, traci przejrzystość w komunikowaniu informacji odbiorcom. Adaptowanie się współczesnego systemu rachunkowości do nowych potrzeb informacyjnych zarządzających i inwestorów wywołanych przez zmianę celu działania organizacji, a więc wzrost wartości dla akcjonariuszy w długim okresie, przy wdrażaniu idei zrównoważonego rozwoju, oraz duże różnice w informacji wymaganych przez agendy podatkowe oznacza, według teorii systemów społecznych, że system ten wchodzi w nową fazę rozwoju i wymaga nowego opisu funkcjonalnego. Stosując do uzyskania nowego opisu systemu i zachowania jego jedności, jednolite kryterium nowych różnic informacji emitowanych do różnych odbiorców, współczesne systemy rachunkowości w światowych organizacjach odpowiedzialnych społecznie dążą do systemów zbudowanych z podsystemu rachunkowości biznesowej i rachunkowości podatkowej<sup>5</sup>.

---

<sup>5</sup> Etapy ewoluowania opisu funkcjonalnego systemu rachunkowości pod wpływem zmian w uwarunkowaniach sytuacyjnych organizacji w gospodarce globalnej objaśniono w sposób syntetyczny (graficzny) na rys. 3.

Reasumując, z perspektywy teorii systemów społecznych, dokonywana od lat 90. ubiegłego wieku wymiana elementów (zasad, metod) w tradycyjnych systemach rachunkowości, zbudowanych z rachunkowości finansowej i rachunkowości zarządczej, następowała pod wpływem zmiany granicy sensu tworzenia informacji przez system rachunkowości (cel: zysk → wartość) i wskazuje, że system ten dokonał reprodukcji własnych elementów i zmiany struktury funkcjonalnej przez co zyskał cechę systemu autoreferencyjnego. Problem ten i paradygmat autoreferencyjności systemów były sygnalizowane we wcześniejszych opracowaniach (Sobańska, 2012, s. 187).

### 3. Rachunkowość biznesowa a raport zintegrowany

Rachunkowość jako system informacyjny jest integralnym elementem procesów decyzyjnych menadżerów i inwestorów. Dostarcza informacje finansowe i niefinansowe, które umożliwiają organizacjom realizować przyjęty model lub modele biznesu, planowanie, wdrażanie i kontrolowanie realizacji strategii, w tym zorientowanych na innowacyjność i zrównoważony rozwój oraz emituje zintegrowane raporty biznesowe ułatwiające inwestorom efektywne alokowanie kapitału w długim okresie.

Rachunkowość biznesową tworzą silnie zintegrowane podsystemy rachunkowości finansowej właścicielskiej i rachunkowości zarządczej strategicznej pod względem przedmiotu pomiaru, zasad i metod pomiaru wielkości finansowych i niefinansowych w urządzeniach ewidencyjno-sprawozdawczych i planistycznych, co warunkuje porównywalność wielkości rzeczywistych z planowanymi – ujmowanymi najczęściej w wieloletnich budżetach kroczących i kartach wskaźników dokonań istotnych dla realizacji strategii. Taka integracja zapewnia spójność i przejrzystość systemu rachunkowości biznesowej oraz wpływa na jakość informacji, ich wartość poznawczą, sprawdzalność i wiarygodność.

Bardzo istotnym elementem w integracji podsystemów rachunkowości biznesowej jest polityka rachunkowości<sup>6</sup>. W świetle założeń koncepcyjnych, sformułowanych na gruncie nauki, łączy ona teorię rachunkowości z praktyką tej dyscypliny. Została wyodrębniona z przedmiotowego systemu z uwagi na znaczącą rolę norm prawnych w praktyce rachunkowości (Brzezin, 1998, s. 22–26)<sup>7</sup>.

<sup>6</sup> Polityka rachunkowości jest przedmiotem rozważań w wielu publikacjach, w tym m.in. (Brzezin, 2000, 2005; Cebrowska, 2002; Cebrowska (red.), 2010; Kamiński, 2001; Karmańska, 2010; Kaczmarek, 2008; Mikulska, 2012; Sawicki (red.), 2009; Sawicki, 2000a; Sawicki, 2000b; Stępień, 2012; Wojas, 2003; Żukowska, Sawicka (red.), 2012).

<sup>7</sup> W polskiej literaturze przedmiotu podział polityki rachunkowości na mikro i makro wprowadził po raz pierwszy Brzezin (1998, s. 22–26). Makropolitka rachunkowości obejmuje w szczególności działania ustawodawcze oraz standaryzacyjne (podejmowane przez organizacje środowiskowe). W wyniku tych działań wydawane są przepisy określające reguły rachunkowości (Sawicki (red.), 2009, s. 16). Mikropolitka rachunkowości dotyczy natomiast konkretnych podmiotów gospodarczych, które samodzielnie ją ustalają. W tym ujęciu polityka rachunkowości to „zastosowanie przez zarząd przedsiębiorstwa w sporządzaniu sprawozdań finansowych specyficznych zasad, konwencji reguł i praktyk dobranych odpowiednio do odwzorowania jego rzeczywistej pozycji finansowej, dochodowej i dokonań [...]” (Jarugowa, Walińska, 1997, s. 23).

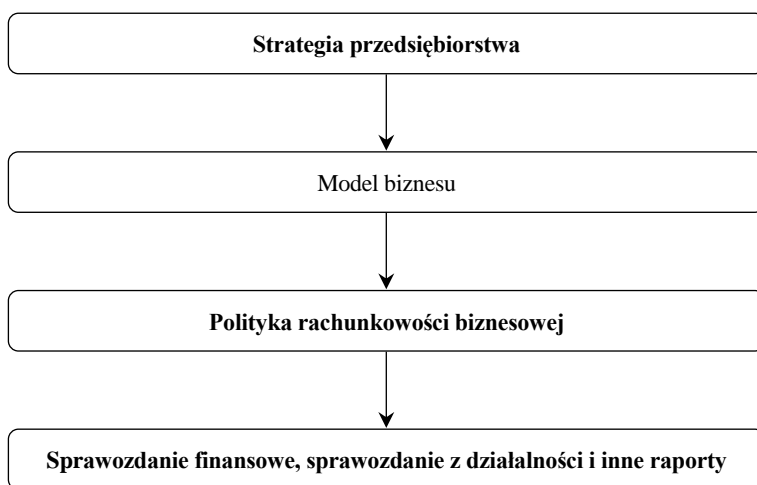


Polityka rachunkowości biznesowej powinna odzwierciedlać skuteczność i efektywność realizacji celu działalności przedsiębiorstwa – wzrostu jego wartości w długim okresie dla akcjonariuszy i społeczeństwa. W takim rozumieniu polityka rachunkowości biznesowej musi uwzględniać zewnętrzne i wewnętrzne uwarunkowania funkcjonowania organizacji, w tym:

- dominujące źródła finansowania (kapitał właścicielski, czy wierzycielski);
- charakterystykę rynku, na którym funkcjonuje<sup>8</sup>;
- przyjętą strategię działania;
- stosowane metody i narzędzia zarządzania (Walińska, Michalak, 2014, s. 110).

Większość z wymienionych czynników składa się na tzw. „model biznesu” przedsiębiorstwa, którego specyfika powinna znaleźć odzwierciedlenie w sprawozdaniu finansowym i raportach zarządczych oraz innych raportach, poprzez dokonanie właściwego doboru rozwiązań w polityce rachunkowości i konsekwentne ich stosowanie. Sprawozdanie finansowe, sprawozdanie z działalności i inne raporty stanowią bowiem efekt polityki rachunkowości biznesowej, ta z kolei wynikać powinna z przyjętej strategii przedsiębiorstwa realizowanej za pomocą odpowiedniego modelu biznesu (por. rys. 1). Bez względu na sposób definiowania modelu biznesu i jego relacje ze strategią przedsiębiorstwa<sup>9</sup> polityka rachunkowości biznesowej musi być z nimi zgodna, ponieważ tylko wtedy informacja generowana w tym systemie odzwierciedla rzeczywistość ekonomiczną przedsiębiorstwa i pozwala podejmować racjonalne decyzje przez interesariuszy.

**Rysunek 1.** Polityka rachunkowości biznesowej a strategia i model biznesu przedsiębiorstwa



Źródło: opracowanie własne.

<sup>8</sup> Charakterystyka rynku obejmuje takie zmienne jak: zmienność/stabilność (technologiczna, prawna, społeczna, polityczna), poziom ryzyka, poziom konkurencji i wiele innych.

<sup>9</sup> Szerzej na temat modeli biznesu i ich relacji ze strategią zob. (Michalak, 2016, s.17–25).

Naturalnym celem rachunkowości biznesowej, obok celu tworzenia informacji dla zarządów, staje się także sporządzanie zintegrowanego sprawozdania biznesowego uwzględniającego obowiązujące zasady sporządzania sprawozdań finansowych i wymogi stawiane dla sporządzania sprawozdania z działalności wielkich organizacji i prowadzonych polityk w odniesieniu do pracowników, ochrony środowiska naturalnego, ochrony praw człowieka itd. Rachunkowość biznesowa dla zapewnienia informacji finansowych i niefinansowych, udokumentowanych, wiarygodnych i weryfikowalnych do sporządzania zintegrowanego sprawozdania biznesowego obejmuje tradycyjną ewidencję zdarzeń wyrażonych w jednostkach pieniężnych oraz rejestrację pomiaru planowanych i wykonanych wyników dokonań w jednostkach fizycznych prowadzoną w sposób ciągły, na podstawie dokumentów źródłowych.

Zintegrowane sprawozdanie biznesowe ze względu na ujęcie w nim opisu modelu biznesu, mierników realizacji strategii, w tym dotyczących okresów przyszłych, objaśnień do prowadzonych polityk powoduje, że staje się ono sprawozdaniem w dużym stopniu zindywidualizowanym. Obecnie obowiązujące regulacje dotyczące sporządzania sprawozdań z działalności wraz z ujawnianiem informacji niefinansowych są z założenia elastyczne, co pozwala na indywidualizację tych sprawozdań i prawidłowe przedstawienie realizowanych przez organizacje zindywidualizowanych, uwzględniających szanse, zagrożenia, uwarunkowania, modeli biznesu. Wnioski sformułowane w literaturze wskazujące na potrzebę większej standaryzacji sprawozdań z działalności wydają się być mało zasadne. Rozwój w praktyce rachunkowości biznesowej tworzącej informacje finansowe i niefinansowe dla okresów przeszłych, teraźniejszości i okresów przyszłych wymaga od teoretyków przede wszystkim prowadzenia pogłębionych badań empirycznych w zakresie poznania zmian zachodzących w systemach rachunkowości w szerokim kontekście zmian zachodzących w rozwoju gospodarki globalnej, a nie tylko zmian w ich sprawozdawczości wynikających ze zmian w regulacjach prawnych czy środowiskowych. Takie badania są podstawą w nauce rachunkowości, określanej mianem nauki praktycznej.

System rachunkowości biznesowej stanowi źródło informacji ujawnianych w raporcie zintegrowanym, będącym produktem nowego nurtu sprawozdawczości korporacyjnej, czyli zintegrowanego raportowania, którego celem jest „bardziej spójne i efektywne podejście do sprawozdawczości (raportowania) korporacyjnej oraz podniesienie jakości informacji dostępnej dla dostarczycieli kapitału finansowego umożliwiającej bardziej efektywną alokację kapitału”. (*The International <IR> Framework*, 2013).

W ostatniej publikacji dotyczącej raportowania zintegrowanego, IIRC definiuje go jako: „proces, który w efekcie zapewnia maksymalnie transparentną komunikację organizacji w postaci okresowo publikowanego raportu zintegrowanego, który prezentuje kreowanie wartości na przestrzeni czasu. Sprawozdanie zintegrowane stanowi zwiezły komunikat na temat strategii przedsiębiorstwa, ładu korporacyjnego, osiągniętych efektów działalności gospodarczej oraz perspektyw rozwojowych, w kontekście środowiska zewnętrznego, które to elementy mają służyć kreowaniu wartości w krótkim, średnim i długim okresie”. (*The International <IR> Framework*, 2013).

W literaturze przedmiotu (Kobiela-Pionnier, 2012) wymieniane są następujące cele zintegrowanego raportowania:

- poprawa jakości informacji dostępnych dla dostawców kapitału, aby umożliwić bardziej efektywną alokację kapitału;
- zapewnienie bardziej spójnego i skutecznego podejścia do sprawozdawczości przedsiębiorstw, które powinny komunikować pełny zakres czynników, w istotny sposób wpływających na zdolność organizacji do tworzenia wartości;
- poszerzenie zakresu informacji i zwiększenie ich przejrzystości;
- skuteczniejsze zarządzanie ryzykiem;
- większe zaangażowanie interesariuszy;
- podniesienie poziomu ufności kluczowych interesariuszy;
- redukcja kosztów i ułatwienie dostępu do kapitału dzięki zwiększeniu zakresu ujawnianych informacji.

Raport zintegrowany nie ma określonej formy, a istniejąca dowolność prezentacji wynika przede wszystkim z faktu, że w praktyce światowej mamy do czynienia z różnymi standardami oraz wytycznymi różnych organizacji<sup>10</sup>, które zaangażowały się w przygotowanie jego formy i treści. Najbardziej precyzyjne wytyczne pod adresem jego struktury zostały sformułowane przez *International Integrated Reporting Council* (por. rysunek 2).

Jak wynika z przedstawionej na rysunku 2 struktury raportu zintegrowanego, zawiera on informacje finansowe oraz niefinansowe, takie jak informacje społeczne, środowiskowe, informacje z zakresu ładu korporacyjnego. Obejmuje zatem informacje, które obecnie są prezentowane w oddzielnych dokumentach (informacje finansowe pokrywające się ze sprawozdaniem finansowym, informacje niefinansowe pokrywające się albo ze sprawozdaniem z działalności – komentarzem zarządu, albo prezentowane np. w oświadczeniu o stosowaniu ładu korporacyjnego, raporcie zrównoważonego rozwoju).

Raport zintegrowany zapoczątkował nowy kierunek w sprawozdawczości zewnętrznej korporacji i zdaniem autorów będzie ewoluował nie w kierunku jego standaryzacji, lecz w kierunku indywidualnych ujawnień – zintegrowanego raportu biznesowego zbudowanego z elementów wyodrębnionych na rysunku 2, ale zawierających indywidualne treści. Jego sporządzenie będzie wymagało przebudowy procesu sprawozdawczego, który powinien być organizowany i koordynowany przez specjalistę rachunkowości zarządczej posiadającego wiedzę i umiejętności biznespartnera (Sobańska, Kabalski, 2014). Można stwierdzić, że w przeciwieństwie do większości znanych modeli sprawozdawczości niefinansowej – CSR, ESG itp. – zintegrowany raport koncentruje się na objaśnianiu biznesu jako całości, a nie na jego wybranych obszarach. Raportowanie zintegrowane jest możliwe tylko wtedy, gdy jego bazę informacyjną będzie stanowił rachunkowość biznesowa.

---

<sup>10</sup> Są to m.in.: ISO (International Organization for Standardization), GRI (Global Reporting Initiative), Accountability lub IAASB (International Auditing and Assurance Standards Board).

**Rysunek 2.** Struktura raportu zintegrowanego

Część Raportu zintegrowanego	Objaśnienie
Profil organizacji i środowiska zewnętrznego	Co organizacja robi i jakie są okoliczności, w których działa?
Ład korporacyjny	W jaki sposób nadzór korporacyjny wspiera zdolność do tworzenia wartości w krótkim, średnim i długim okresie?
Model biznesu	Jaki jest model biznesu organizacji?
Szanse i zagrożenia	Jakie są specyficzne ryzyka i szanse, które wpływają na zdolność organizacji do tworzenia wartości w krótkim, średnim i długim okresie?
Strategia i alokacja zasobów	Dokąd organizacja zmierza?
Dokonania	W jakim stopniu organizacja chce osiągnąć swoje cele strategiczne i jakie są jej wyniki w zakresie realizacji?
Podsumowanie wyników	Jakie są wyzwania i niepewności, z którymi organizacja może spotkać się w realizacji swojej strategii i jakie są potencjalne konsekwencje dla jej modelu biznesu i przyszłych dokonań?

Źródło: *Towards Integrated Reporting – Communicating Value in the 21st Century* (2011).

Zintegrowany raport biznesowy, ujawniający informacje tworzone w rachunkowości biznesowej, powinien być zwięzły i nieskomplikowany, a objaśnienia informacji niefinansowych w powiązaniu z informacjami finansowymi zawartymi w sprawozdaniach finansowych powinny tworzyć „sekwencję filmową”. Tak sporządzony zintegrowany raport biznesowy będzie miał większą użyteczność dla odbiorców niż obecnie dołączane do sprawozdań finansowych opasłe sprawozdania z działalności zbudowane z wielu odrębnych części, słabo powiązanych i zawierających wiele powtórzeń, zwłaszcza informacji finansowych.

#### 4. Rachunkowość podatkowa jako podsystem informacyjny systemu rachunkowości

Potrzeba wyodrębnienia w systemie rachunkowości podsystemu rachunkowości podatkowej w praktyce gospodarczej zaistniała w związku z wejściem w życie podatku dochodowego od spółek. Od początku jego wprowadzenia bezpośrednio wpływa on

zarówno na bieżące korzyści inwestorów, determinowane poziomem zysku netto, jak i na wartość przedsiębiorstwa<sup>11</sup>.

W świetle procesów globalizacji, zorientowanie przedsiębiorstwa na wartość dla klientów i akcjonariuszy prowadzi do zbieżności zapotrzebowania na informację właścicieli kapitału i zarządzających. Odmienne pozostają natomiast potrzeby informacyjne użytkownika, jakim jest organ podatkowy (por. tabela 1), co prowadzi do wyodrębnienia rachunkowości podatkowej, która powinna stanowić podsystem systemu rachunkowości, zgodnie z teorią systemów społecznych. W praktyce rachunkowości oznacza to konieczność wyodrębnienia wszystkich elementów podsystemu rachunkowości podatkowej, począwszy od określenia osób odpowiedzialnych za jej właściwe funkcjonowanie, przez procedury tworzenia i kontroli informacji, a skończywszy na modyfikacji zakładowego planu kont modelującego przekroje pozwalające na prawidłową realizację podatkowej funkcji przez system rachunkowości.

**Tabela 1.** Cechy różnicujące informacje z systemu rachunkowości komunikowanych właścicielom kapitału i organom podatkowym

Cechy	Właściciele kapitału	Organy podatkowe
Horyzont czasowy	Długoterminowy	Krótkoterminowy
Dane	Finansowe i niefinansowe Rzeczywiste i prognozowane	Finansowe Rzeczywiste
Okres	Przeszłość, teraźniejszość i przyszłość	Przeszłość
Cel	Pomiar wyniku finansowego i kapitału właścicieli na potrzeby zarządzania finansami przedsiębiorstwa, zorientowanego na maksymalizację wartości w długim okresie	Ustalenie dochodu podatkowego i podatku dochodowego na potrzeby zarządzania finansami publicznymi, zorientowanego na maksymalizację dochodu państwa w krótkim okresie
Regulacje	Regulacje prawne i środowiskowe rachunkowości	Regulacje prawne podatku dochodowego (prawo podatkowe)

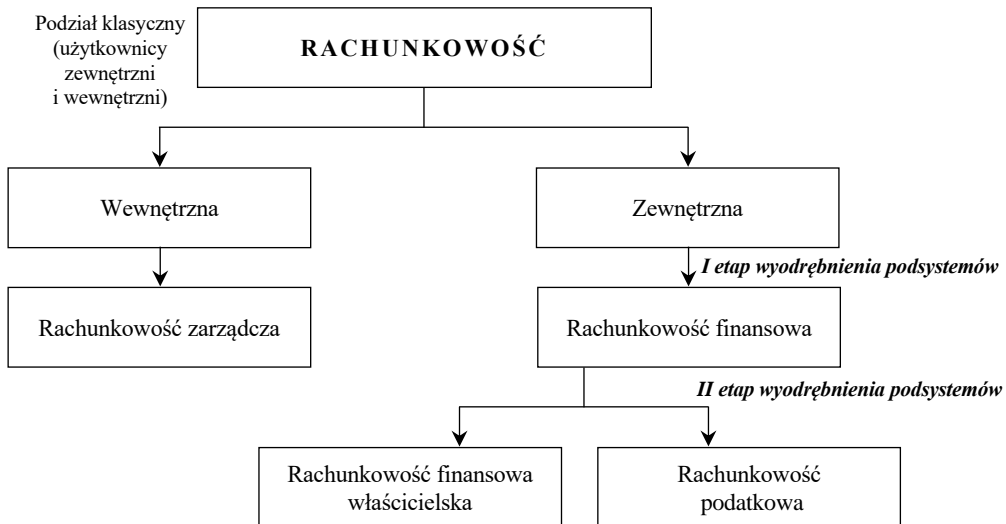
Źródło: opracowanie własne.

W polskiej literaturze przedmiotu (zob. szerzej: Schneider, 1998; Olchowicz, 2000, 2011; Walińska, 2003) podkreśla się przede wszystkim, że rachunkowość podatkowa ma na celu informować organy podatkowe o aktualnych zobowiązaniach podatkowych podmiotu, o odroczonych podatkach oraz o przewidywanych obciążeniach wynikających z planowanych przez jednostkę przedsięwzięć. W niniejszym artykule rachunkowość

<sup>11</sup> Rachunkowość od początku swojego istnienia stanowiła również podstawę rozliczeń podatkowych. Nie dziwi zatem fakt, iż przez długie lata pozostawała pod wpływem prawa podatkowego – różnym w zależności od modelu rachunkowości – anglosaskiego lub kontynentalnego.

podatkowa oznaczać będzie wyodrębniony w systemie rachunkowości podsystem rachunkowości mający na celu dostarczenie informacji pozwalających agendom fiskalnym na ocenę prawidłowości rozliczeń podatkowych jednostki za okres przeszły. Za kryterium wyodrębnienia rachunkowości podatkowej przyjęto odmiennosć potrzeb informacyjnych użytkownika – agend fiskalnych, analogiczne jak w przypadku tworzonej tradycyjnej struktury systemu rachunkowości, czyli rachunkowości finansowej i zarządczej (por. rysunek 3).

**Rysunek 3.** Zmiany w strukturze funkcjonalnej systemu rachunkowości



Źródło: Walińska (2005).

Dlaczego wyodrębnienie rachunkowości podatkowej staje się obecnie tak ważne? Odpowiedzi na to pytanie można udzielić na podstawie obserwacji doświadczeń praktyki gospodarczej. Po kilkudziesięciu latach funkcjonowania systemu rachunkowości obejmującego rachunkowość finansową i rachunkowość zarządczą, jak objaśniono wcześniej, następowała integracja obu dziedzin warunkująca właściwe wdrożenie międzynarodowych regulacji sprawozdawczości finansowej (MSR/MSSF). Ustanowienie w rachunkowości finansowej odstępstwa od wartości historycznej na rzecz wartości godziwej i wprowadzenie do wyceny odpisu utraty wartości oraz innych podobnych kategorii szacunkowych powoduje określone skutki – zarówno w odniesieniu do wyniku finansowego, jak i do wyceny aktywów, zobowiązań i kapitału własnego.

W procesie ustalania wyniku finansowego dokonuje się integracja rachunkowości zarządczej i finansowej polegająca na wykorzystaniu narzędzi i zasad rachunkowości zarządczej do jego pomiaru. Skutkiem takiego rozwiązania są rozbieżności pomiędzy wynikiem finansowym ujętym w sprawozdaniach finansowych a wynikiem podatkowym. Prawo podatkowe w zakresie przychodów i kosztów poniesionych i osiągniętych

w ciągu okresu posiada bowiem własne normy, odmienne od zasad przyjętych w polityce rachunkowości podmiotu.

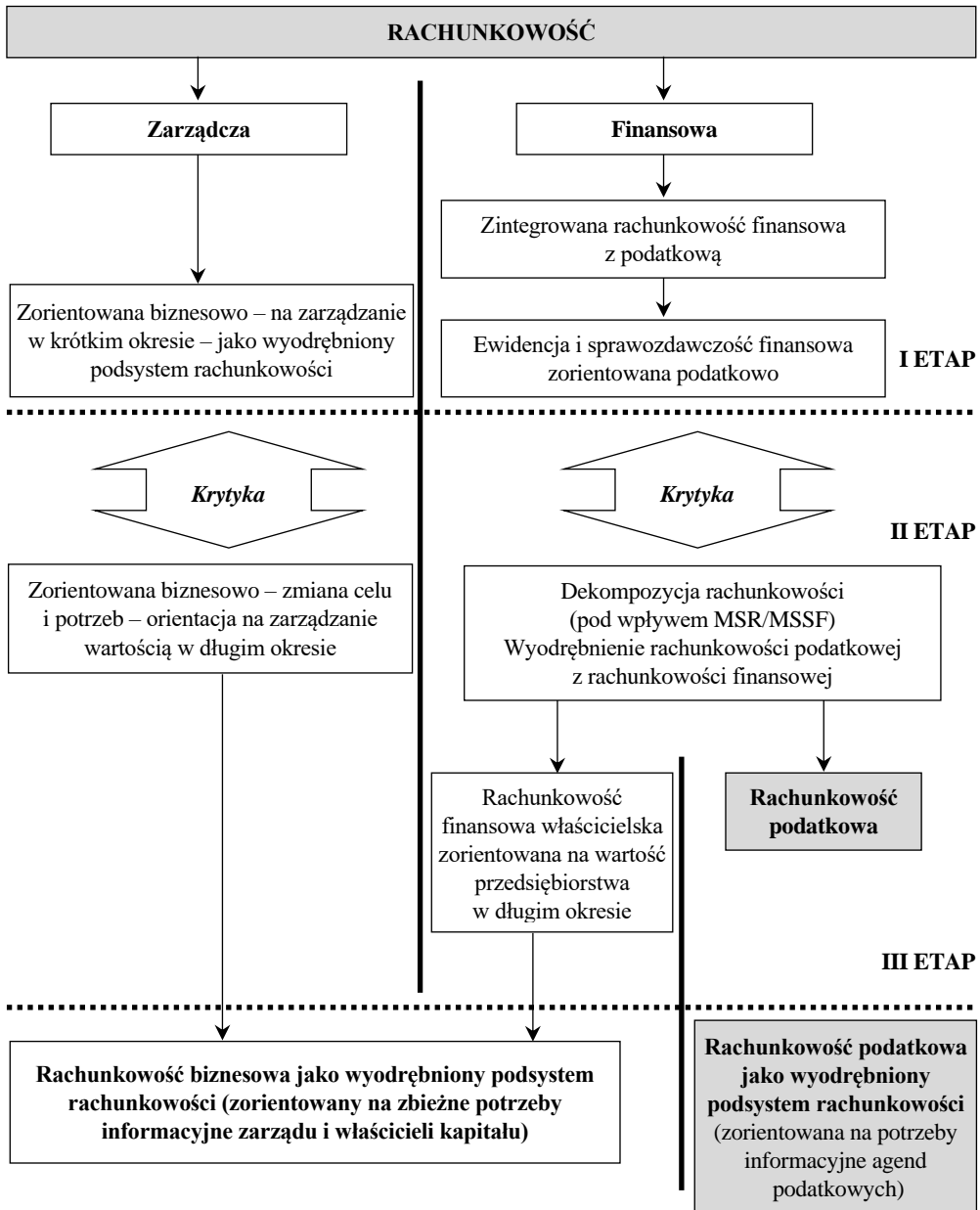
W obszarze wyceny bilansowej regulacje podatku dochodowego od osób prawnych w jeszcze większym stopniu różnią się od ekonomicznych przesłanek wykorzystywanych przez system rachunkowości. Coraz powszechniej stosowana w wycenie bilansowej wartość godziwa, postrzegana jako „łącznik” rachunkowości finansowej i zarządczej, nie znajduje akceptacji podatkowej ze względu na cele organów skarbowych, nie spełnia kryteriów ustalania kwoty podatku czy podstawy opodatkowania i nie może być stosowana w rozliczeniach podatkowych.

W jaki sposób ewaluowała rachunkowość podatkowa w przedsiębiorstwach funkcjonujących w warunkach gospodarki rynkowej? Początkowo *de facto* stanowiła integralną część rachunkowości finansowej (I etap, por. rysunek 3). Pod wpływem krytyki podatkowej orientacji sprawozdawczości finansowej (zob. Walińska, 2004) nastąpiło wyodrębnienie z rachunkowości finansowej podsystemu rachunkowości podatkowej, której podstawowym celem stała się alokacja podatku dochodowego i będący jej skutkiem odroczony podatek dochodowy (etap II, por. rysunek 3). Trzeci etap rozwoju rachunkowości podatkowej oznacza pogłębienie się stopnia wyodrębnienia tego podsystemu w systemie rachunkowości ze względu na duże zróżnicowanie informacji w zapotrzebowaniu użytkowników zewnętrznych, realizowanym wcześniej przez rachunkowość finansową (etap III, por. rysunek 4).

W jaki sposób wyodrębnienie rachunkowości podatkowej przebiegało w polskiej praktyce? O jej początkach zdecydowały zmiany systemu gospodarczego i konieczność przystosowania rachunkowości do potrzeb gospodarki rynkowej, dokonywane w latach 90 XX wieku. W znacznym stopniu upodobniły one podatek dochodowy do innych, współcześnie obowiązujących w krajach europejskich, systemów podatkowych. Zmiany podatkowe rozpoczęto w 1989 roku od wprowadzenia jednolitego dla wszystkich form własności – a zatem opartego na zasadzie równości opodatkowania – podatku dochodowego od osób prawnych (Ustawa z 31 stycznia 1989 roku o podatku dochodowym od osób prawnych). Przedmiotem opodatkowania stał się dochód – bez względu na rodzaj źródeł przychodów z jakich został osiągnięty. Należy podkreślić, że prawo podatkowe w 1992 roku odeszło od definicji dochodu jako zysku bilansowego skorygowanego zastępując go kategorią *stricto* podatkową – dochodem zdefiniowanym jako nadwyżka przychodów nad kosztami ich uzyskania. Oznaczało to, że księgi rachunkowe powinny być dostosowane do dostarczania danych umożliwiających ustalenie wysokości dochodu, podstawy opodatkowania i należnego podatku<sup>12</sup>.

---

<sup>12</sup> Zysk bilansowy stał się kategorią definiowaną i stosowaną jedynie w obszarze prawa bilansowego, natomiast dochód – kategorią akceptowaną jedynie w prawie podatkowym. Warto podkreślić, że prawo bilansowe nie używa terminu dochód, tak jak prawo podatkowe nie odwołuje się do pojęcia „zysk bilansowy”. Problem ten jest opisywany szeroko w polskiej literaturze przedmiotu. Zob. szerzej m.in. (Litwińczuk, 1995, s. 165–172; Walińska, 2003, s. 27–53; Olchowicz, 2000, s. 47–57).

**Rysunek 4.** Rozwój rachunkowości podatkowej w systemie rachunkowości

Źródło: opracowanie własne.

Rachunkowość podatkowa w polskiej praktyce kształtowała się jednak przede wszystkim pod wpływem zmian regulacji w zakresie sprawozdawczości finansowej. Szczególne znaczenie miał rok 1991, kiedy to wznowiła swoją działalność GPW, co



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 roku wydano dwa akty prawne, których z perspektywy czasu nie można nie doceniać:

- Rozporządzenie Ministra Finansów z 15 stycznia 1991 roku w sprawie zasad prowadzenia rachunkowości.
- Ustawę z 19 października 1991 roku o badaniu i ogłaszaniu sprawozdań finansowych oraz o biegłych rewidentach<sup>13</sup> i ich samorządzie.

Rachunkowość w polskiej praktyce w latach 90., wskutek zmiany systemu społeczno-gospodarczego, musiała uwolnić się od podatkowego jej postrzegania charakterystycznego dla socjalistycznej rzeczywistości i stać się również źródłem generowania informacji ekonomicznej niezbędnej do zarządzania jednostką i podejmowania decyzji dotyczących alokacji kapitału. Stało się to dopiero w 1995 roku wskutek wejścia w życie ustawy o rachunkowości. Rachunkowość, dzięki ustawie z systemu podporządkowanego podatkowi, przerodziła się w autonomiczny system regulacji działalności gospodarczej. Bez względu na niedociągnięcia i pozostałości wpływów na ustawę o rachunkowości prawa podatkowego nie sposób jej nie docenić. Przywróciła ona 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<sup>14</sup>. Ustawa

---

<sup>13</sup> 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. 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. Należy pamiętać, że w tym czasie obowiązywał kodeks handlowy z 1934 r., w którym były regulowane ogólne zasady prowadzenia rachunkowości. Jednak bez aktów szczegółowych nie mogły być stosowane w praktyce gospodarczej.

<sup>14</sup> Ustawa o rachunkowości ze względu na elastyczność i ogólność wymagań dało możliwość indywidualnego kształtowania polityki finansowej, zwłaszcza w zakresie polityki kosztowej. Oznaczało to również dowolność struktury podmiotowej i podmiotowego rachunku kosztów, co przekładało się na swobodę rozliczeń między podmiotami w ramach jednostki. Ponadto, po raz pierwszy w okresie powojennym ustawa umożliwiła liczenie amortyzacji handlowej, czyli odzwierciedlającej rzeczywiste, a nie podatkowe zużycie majątku trwałego. Ustawa o rachunkowości zdefiniowała i przedstawiła także zasady ujmowania w działalności jednostki przychodów i kosztów różnych rodzajów działalności, dokonując ich handlowej, a nie podatkowej klasyfikacji. Dopiero od 1995 r. wprowadzono prawny obowiązek wyceny kredytu kupieckiego. Obowiązek naliczania odsetek karnych na dzień bilansowy zdopingował jednostki do zarządzania rozrachunkami, traktując je nie tylko jako podatkowe elementy bilansu, ale jako realne źródło/wykorzystanie gotówki.

wprowadziła obowiązek porównania zysku brutto z „zyskiem podatkowym”, czyli dochodem, zwracając uwagę użytkowników na to, że obie te kategorie są liczone według odmiennych regulacji: zysk brutto zgodnie z ustawą o rachunkowości, a dochód zgodnie z przepisami prawa podatkowego. Oznaczało to, że regulacje rachunkowości zaczęły być równie ważne, jak wymagania podatkowe. Wzrost znaczenia rachunkowości podatkowej w polskiej praktyce nastąpił wraz z wprowadzeniem obowiązku sporządzania przez spółki giełdowe sprawozdań finansowych według MSSF, czyli w 2005 roku, co pogłębiło istotnie różnice pomiędzy biznesowym i podatkowym postrzeganiem rzeczywistości gospodarczej.

## Podsumowanie

W końcu ubiegłego stulecia nastąpiła diametralna zmiana celów działalności przedsiębiorstwa – kluczowym stała się maksymalizacja wartości organizacji w długim okresie, co skutkowało wzrostem zapotrzebowania wewnętrznych użytkowników systemu rachunkowości na nowe informacje – zarówno finansowe, jak i niefinansowe, których pozyskanie było możliwe dzięki zastosowaniu nowych metod rachunkowości zarządczej. Powstała zatem asymetria informacji między zarządem a inwestorami, którzy jako zewnętrznymi użytkownikami sprawozdań finansowych mieli ograniczony dostęp do informacji. Taka sytuacja wywołała wzrost ryzyka inwestowania kapitału. Dla jego ograniczenia organizacje regulujące sprawozdawczość przedsiębiorstw na szczeblu międzynarodowym wprowadzały w niej kolejne zmiany, początkowo głównie w sprawozdawczości finansowej, a w ostatnich latach także niefinansowej. Skutkiem takich działań było zanikanie różnic w informacjach dostępnych dla zarządu i inwestorów, przy jednoczesnym pogłębieniu się różnic w potrzebach i wymaganiach informacyjnych agend podatkowych, co z kolei zrodziło potrzebę wyodrębnienia się nowego opisu funkcjonalnego systemu rachunkowości, zgodnie z teorią systemów społecznych, czyli z zastosowaniem jednolitego kryterium – różnic informacyjnych użytkowników systemu. Zgodnie z tym kryterium podział tradycyjny systemu rachunkowości na finansową i zarządczą nie jest dzisiaj adekwatny do potrzeb informacyjnych jego użytkowników. Obecnie zasadny staje się podział na rachunkowość biznesową i podatkową, zwłaszcza w przypadku wielkich organizacji stosujących model biznesu ukierunkowany na wzrost wartości w długim okresie przy jednoczesnej realizacji idei zrównoważonego rozwoju.

Przeprowadzone w niniejszym artykule rozważania stały się podstawą do sformułowania ogólnych wniosków dotyczących różnych aspektów zmian systemu rachunkowości rozpatrywanych z punktu widzenia praktyki, regulacji, kształcenia i badań naukowych.

1. Zamęt regulacyjny wprowadzony wdrożeniem dyrektywy czwartej UE w 1994 roku do ustawy o rachunkowości obejmującej szerszy zakres elementów rachunkowości niż wymieniona dyrektywa, pogłębiały kolejne zmiany w ustawie wprowadzane w celu jej

dostosowania do wymogów regulacji unijnych i międzynarodowych w zakresie sprawozdawczości rocznej spółek (dyrektywy UE) i tylko sprawozdawczości finansowej (MSR/MSSF). Po ostatnich wdrożeniach postanowień Dyrektywy w sprawie ujawniania informacji niefinansowych w sprawozdaniu z działalności i wcześniej opublikowanych zaleceniach odnośnie wymienionego sprawozdania jako Krajowego Standardu Rachunkowości (KSR nr 9), mimo że nie jest ono przedmiotem żadnego MSR/MSSF spowodowało, że Uor i Krajowe Standardy Rachunkowości nie są w pełni zgodne ani z zakresem regulacji UE obejmujących tylko sprawozdawczość roczną, ani z MSR/MSSF przyjętymi do porządku prawnego UE (zakłócenie harmonizacji między MSR/MSSF i KSR).

2. Wykazane w artykule negatywne skutki zaistniałego zamętu regulacyjnego stwarzają zagrożenie dla prawidłowego postrzegania systemu rachunkowości przez szeroko rozumiane środowisko nauk ekonomicznych i ograniczają przydatność informacji z systemów rachunkowości do zarządzania w wielu polskich jednostkach, w których jest on prowadzony przez księgowych zgodnie z zakresem wyznaczonym w Uor, a więc zorientowanym na tworzenie informacji tylko dla odbiorców zewnętrznych.

3. Konieczne jest zapewnienie przez regulatora pozytywnej normatywnej perspektywy dla rozwoju systemów rachunkowości wspierających realizację modeli biznesu zorientowanych na wdrażanie innowacyjnych technologii i zrównoważony rozwój. Wymaga to wypracowania przejrzystych warunków prawnych przez regulatora dla rozwoju systemów rachunkowości, zwłaszcza w obszarze rachunkowości zarządczej wymaga zmiany tytułu i przedmiotu obecnie obowiązującej Uor. Nowa ustawa powinna kodyfikować, zgodnie z dyrektywami UE (4. i 7.) tylko zasady sporządzania sprawozdań rocznych jednostek o określonych formach prawnych, a więc sprawozdań finansowych i sprawozdań z działalności wraz z oświadczeniami o informacjach niefinansowych (dyrektywa Rady 2014/95/UE). Komitet Krajowych Standardów Rachunkowości powinien wydawać krajowe standardy objaśniające MSR/MSSF przyjęte do porządku prawnego UE. Inne zagadnienia z zakresu rachunkowości istotne dla wdrażania standardów sprawozdawczości finansowej, lecz nie podlegające standaryzacji czy kodyfikacji ze względu na ich zindywidualizowany charakter zastosowania powinny być objaśnianie i publikowane przez Komitet jako stanowiska, a nie jako KSR-y, a więc dokumenty o określonej mocy obowiązywania i ujednoczenia rozwiązań.

4. Po ponad 20 latach obowiązywania ustawy o rachunkowości, wielokrotnie w tym okresie aktualizowanej, środowisko naukowe rachunkowości powinno zajmować się analizowaniem i oceną jej treści w kontekście relacji: zakres rachunkowości (*status quo*) – zakres wprowadzonych zmian oraz w oparciu o badania empiryczne w zakresie zmian zachodzących w systemach rachunkowości (rachunkowość finansowa, rachunkowość zarządcza/*controlling*) w wielkich organizacjach i potrzebach informacyjnych odbiorców, form ich komunikowania.

5. Środowisko naukowe powinno z większą intensywnością badać kompleksowo systemy rachunkowości w praktyce względem ich zróżnicowania co do zakresu i stopnia integracji, organizacji, stosowanych zasad i narzędzi, wymaganej wiedzy i kompetencji

od profesjonalistów rachunkowości (księgowi, specjaliści rachunkowości zarządczej/*controllerzy*, specjaliści rachunkowości podatkowej) w powiązaniu z realizowanymi modelami biznesu w podmiotach w celu objaśnienia roli systemu rachunkowości w nowej perspektywie rozwoju gospodarki globalnej po kryzysie w 2008 roku, w której coraz szersze uznanie znajduje teoria neoschumpeteryzmu (np. Hanusch, Pyka, 2007). Dodatkowo należy zwrócić szczególną uwagę środowiska na systematyzowanie i precyzowanie używanej terminologii, zwłaszcza w odniesieniu do nowych rozwiązań i koncepcji wdrażanych do praktyki, dzisiaj zintegrowanego raportowania wymagającego zintegrowanej rachunkowości biznesowej.

6. Nieadekwatne do stanu rozwoju systemu rachunkowości w praktyce staje się stosowanie tradycyjnego opisu funkcjonalnego tego systemu i jego podział według kryterium różnicowania się potrzeb informacyjnych odbiorców wewnętrznych i zewnętrznych (podsystem rachunkowości finansowej, podsystem rachunkowości zarządczej). W odpowiedzi na nowe potrzeby informacyjne interesariuszy, będące skutkiem zmiany celów organizacji, następuje zmiana struktury systemu rachunkowości obejmująca dwa nowe podsystemy: rachunkowość biznesową i rachunkowość podatkową. Pierwszy podsystem tworzą zintegrowana rachunkowość finansowa (właścicielska) i rachunkowość zarządcza (strategiczna), natomiast drugi jest wyodrębnionym podsystemem rachunkowości odpowiedzialnym za prawidłowość rozliczeń podatkowych jednostki z organami skarbowymi.

Rachunkowość biznesowa stanowi źródło informacji finansowych i niefinansowych, które mogą być przedmiotem ujawnień w zintegrowanym raporcie biznesowym, co oznacza, że wtedy jego sporządzenie nie wymaga tworzenia *ad hoc* informacji – one istnieją, a zarząd decyduje jedynie, które będą podlegać ujawnieniu<sup>15</sup>. Zewnętrzni interesariusze oczekują na ujawnienie przez zarządy organizacji informacji o niektórych miernikach dokonanych w sprawozdaniach z działalności (cel wtórny wykorzystania informacji), które są tworzone w ich podsystemie rachunkowości biznesowej zorientowanym na realizację przyjętego modelu biznesu (cel pierwotny wykorzystania informacji). Nie oczekują oni na informacje tworzone na koniec okresów sprawozdawczych tylko w celu ich ujawniania otoczeniu zgodnie z wymogami prawa, ponieważ takie działania powodowałyby zbędny wzrost kosztów działalności organizacji i rzutowały na wiarygodność ujawnianych informacji z uwagi na ich tworzenie poza systemem rachunkowości.

Przedstawione w niniejszym artykule rozważania prowadzą do wniosku, że obserwowane zmiany struktury systemu rachunkowości w praktyce globalnych organizacji oraz rozwój zastosowań technologii przetwarzania informacji wpływają istotnie na

---

<sup>15</sup> Dla autorek niniejszego artykułu, obserwujących zmiany zachodzące w systemach rachunkowości w praktyce polskiej i światowej, naturalne jest, że źródłem informacji dla zintegrowanego raportu są systemy rachunkowości biznesowej, obejmującej nie tylko ewidencję i sprawozdawczość finansową, ale również podsystem rachunkowości zarządczej zorientowany przede wszystkim na tworzenie i dokumentowanie informacji dla zarządów organizacji umożliwiających realizację modelu biznesu (lub modeli), do wyboru strategii, pomiaru celów strategicznych i kontroli ich realizacji w długim okresie.

przyszłość zawodów związanych z rachunkowością. Rynek pracy będzie zgłaszał zapotrzebowanie na specjalistów rachunkowości zarządczej przy jednoczesnym jego ograniczaniu na specjalistów z zakresu prowadzenia ksiąg rachunkowych i sporządzania sprawozdań finansowych. Wydaje się zatem, że pilnym zadaniem środowiska rachunkowości jest wprowadzeniu do procesu kształcenia – akademickiego i zawodowego – nowych rozwiązań stosowanych w praktyce gospodarczej, zarówno w zakresie organizacji systemu rachunkowości, jego innowacyjnych metod i narzędzi wraz z uwarunkowaniami ich zastosowania, jak i nowoczesnych technologii przetwarzania i komunikowania informacji.

### Literatura

- Bek-Gaik B., Rymkiewicz B. (2015), *Raport społeczny jako współczesne narzędzie komunikowania się spółek z interesariuszami w świetle koncepcji zintegrowanego raportowania*, [w:] E. Walińska, B. Bek-Gaik, B. Rymkiewicz, *Sprawozdawczość przedsiębiorstwa jako narzędzie komunikacji z otoczeniem*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź, rozdz. 5.
- Brzezin W. (1998), *Ogólna teoria rachunkowości*, Politechnika Częstochowska, Częstochowa.
- Brzezin W. (2000), *Mikro- i makropolityka rachunkowości. Normy prawne i zawodowe rachunkowości*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, 876, s. 34–40.
- Brzezin W. (2005), *Refleksje o teorii, polityce i dydaktyce rachunkowości*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, 26 (82), s. 45–50.
- Cebrowska T. (2002), *Polityka rachunkowości – nowe określenie w prawie bilansowym*, [w:] D. Misińska, J. Szafraniec, T. Cebrowska (red.), *Rachunkowość i rewizja u progu 2002 roku*, Akademia Ekonomiczna im. Oskara Langego we Wrocławiu, Wrocław.
- Cebrowska T. (2010), *Polityka bilansowa*, [w:] Cebrowska T. (red.), *Rachunkowość finansowa i podatkowa*, Wyd. Nauk. PWN, Warszawa.
- Czwarta dyrektywa Rady z dnia 25 lipca 1978 r. w sprawie rocznych sprawozdań finansowych niektórych rodzajów spółek (78/660/EWG).
- Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2014/95/UE z dnia 22 października 2014 r. zmieniająca dyrektywę 2013/34/UE w odniesieniu do ujawniania informacji niefinansowych i informacji dotyczących różnorodności przez niektóre duże jednostki oraz grupy (Dz. Urz. UE L 330 z 15.11.2014).
- Gutowska D. (2014), *Koncepcja Lean Accounting w zarządzaniu działalnością operacyjną przedsiębiorstw produkcyjnych*, Wydział Zarządzania UG, Sopot (praca doktorska, niepubl.).
- Hanusch H., Pyka A. (2007), *Principles of Neo-Schumpeterian Economics*, „Cambridge Journal of Economics”, 31, s. 275–289.
- Horvath P., Berlin S. (2012), *Green Target Costing: Getting ready for the green challenge*, „Cost Management”, May/June, s. 25–32.
- Jarugowa A., Walińska E. (1997), *Roczne sprawozdania finansowe; ujęcie księgowe a podatkowe*, ODDK, Gdańsk.
- Johnson H.T., Kaplan R. (1987), *Relevance Lost. The Rise and Fall of management Accounting*, Harvard Business School Press, Boston.
- Kabalski P. (2012), *Wybrane problemy stosowania MSSF w Polsce. Organizacja, kultura, osobowość, język*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.
- Kaczmarek M. (2008), *Polityka bilansowa jako narzędzie rachunkowości*, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin.
- Kamiński R. (2001), *Polityka bilansowa w kształtowaniu wartości księgowej przedsiębiorstwa*, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu im. A. Mickiewicza w Poznaniu, Poznań.
- Karmańska A. (2010), *Wielowymiarowość polityki rachunkowości i etyki z nią związanej*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, 56 (112), s. 97–109.

- Karmańska A. (2013), *Nauka rachunkowości, proces poznawczy, paradygmaty i prawda w rachunkowości – garść ustaleń i refleksji*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, 71 (122), s. 125–146.
- Kobiela-Pionnier K. (2012), *Sprawozdawczość zintegrowana: koncepcja raportowania osiągnięć przedsiębiorstwa na miarę XXI wieku*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, 66 (122), s. 75–85.
- Krajowy Standard Rachunkowości nr 9 „Sprawozdanie z działalności”, Dz. Urz. MF z 15 maja 2014 r., poz. 17.
- Litwińczuk H. (1995), *Prawo bilansowe*, KIK, Warszawa.
- Michalak J. (2014), *Wpływ wprowadzenia MSSF 8 na przydatność sprawozdawczości segmentów na przykładzie największych spółek europejskich*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, 80 (136), s. 173–191.
- Michalak J. (2016), *Modele biznesu przedsiębiorstw. Analiza i raportowanie*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.
- Michalczuk G., Mikulska T. (2014), *Sprawozdanie zintegrowane jako produkt finalny rachunkowości społecznej*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego” 827, *Finanse. Rynki Finansowe. Ubezpieczenia* 69, s. 197–207.
- Mikulska D. (2012), *Polityka rachunkowości jednostki w świetle obowiązujących przepisów prawnych*, [w:] D. Mikulska (red.), *Polityka rachunkowości jednostki a jakość sprawozdania finansowego. Wybrane aspekty*, Katolicki Uniwersytet Lubelski, Lublin.
- Mućko P., Hońko S. (2013), *Sprawozdanie z działalności-raport z pogranicza rachunkowości*, „Rachunkowość”, 10, s. 2–12.
- Nita B. (2015), *Projektowanie kluczowych mierników dokonań na potrzeby sprawozdania z działalności*, [w:] B. Micherda (red.), *Sprawozdawczość i Rewizja Finansowa, uwarunkowania ekonomiczne, społeczne i regulacyjne*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie, Kraków, s. 253–263.
- Olchowicz I. (2000), *Rachunkowość podatkowa*, Difin, Warszawa.
- Olchowicz I. (2011), *Rachunkowość podatkowa*, Difin, Warszawa.
- Rojek D. (2016), *Struktura i uwarunkowania rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwie produkcyjnym wykorzystujących koncepcję lean management*, Wydział Zarządzania UŁ, Łódź (praca doktorska, niepubl.).
- Rozporządzenie Ministra Finansów z 15 stycznia 1991 roku w sprawie zasad prowadzenia rachunkowości (Dz.U. 1991, nr 10, poz. 35 oraz zmiany z 23 grudnia 1991 roku, Dz.U., nr 124, poz. 554 i z 10 grudnia 1992 roku, Dz.U., nr 96, poz. 476).
- Sawicki K. (2000a), *Polityka rachunkowości i polityka bilansowa – teoria i praktyka*, [w:] L. Cebo (red.), *Podstawowe problemy rachunkowości jako dyscypliny naukowej i działalności praktycznej*, Akademia Ekonomiczna im. Karola Adamieckiego, Katowice.
- Sawicki K. (2000b), *Polityka rachunkowości i polityka bilansowa. Zakres terminologiczny i zastosowanie*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, 1 (57).
- Sawicki K. (red.) (2009), *Wykorzystanie polityki bilansowej i analizy finansowej w zarządzaniu przedsiębiorstwem*, Wydawnictwo Ekspert, Wrocław.
- Schneider K. (1998), *Istota rachunkowości podatkowej*, [w:] *Rachunkowość menedżerska w zarządzaniu jednostkami gospodarczymi*. Materiały na konferencję naukową, Świnoujście, 28–29 maja 1998.
- Siódma dyrektywa Rady z dnia 13 czerwca 1983 r. w sprawie skonsolidowanych sprawozdań finansowych (83/349/EWG).
- Sobańska I. (2004), *Potrzeba integracji rachunkowości zarządczej i rachunkowości finansowej w praktyce jako efekt zmian zasad sporządzania sprawozdań finansowych w Polsce i krajach Unii Europejskiej*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, 18 (74), s. 100–109.
- Sobańska I. (2007), *Nowa orientacja systemu rachunkowości w praktyce polskiej w kontekście wdrażania MSR/MSSF*, [w:] *Rachunkowość wczoraj, dziś, jutro*, Rada Główna SKwP Warszawa, s. 277–300.
- Sobańska I. (2012), *Jedność systemu rachunkowości*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, 66 (122), s. 179–190.
- Sobańska I. (2014), *Znaczenie dorobku naukowego Profesor Elżbiety Burzym dla rozwoju nauki i praktyki rachunkowości w Polsce*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, 75 (131), s. 83–93.
- Sobańska I., Kabalski P. (2014), *Partner biznesowy – nowa rola specjalisty rachunkowości zarządczej*, „Przeгляд Organizacji”, 7, s. 19–25.

- Stępień K. (2012), *Polityka rachunkowości jako instrument kreowania wizerunku przedsiębiorstwa w okresie kryzysu gospodarczego*, „Zeszyty Naukowe Polskiego Towarzystwa Ekonomicznego”, 13.
- Ustawa z 19 października 1991 roku o badaniu i ogłaszaniu sprawozdań finansowych oraz o biegłych rewidentach i ich samorządzie (Dz.U. z 1991, nr 111, poz. 480 oraz Dz.U. z 1992, nr 4, poz. 85).
- Ustawa z 29 września 1994 r. o rachunkowości (tekst jednolity Dz.U. z 1994, nr 121, poz. 591).
- Ustawa z 29 września 1994 r. o rachunkowości (tekst jednolity Dz.U. z 2016 r., poz. 1047, 2255, z 2017 r., poz. 61, 245, 791, 1089).
- Ustawa z 31 stycznia 1989 roku o podatku dochodowym od osób prawnych, Dz.U. z 1989, nr 3, poz. 12 z późn. zm.
- Walińska E. (2003), *Rachunkowość podatków odroczonych*, FRRwP, Warszawa.
- Walińska E. (2004), *Wartość bilansowa przedsiębiorstwa a alokacja podatku dochodowego*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.
- Walińska E. (2005), *Rachunkowość podatkowa jako efekt integracji rachunkowości finansowej i zarządczej*. Materiały na konferencję na temat *W kierunku integracji rachunkowości finansowej i rachunkowości zarządczej – nowe wyzwania dla praktyki*, 28–29 kwietnia 2005 r., Katedra Rachunkowości, Wydział Zarządzania Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.
- Walińska E., Michalak M. (2014), *Polityka rachunkowości w kontekście poglądów naukowych Profesor Alicji Jarugowej*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, 80 (136), s. 107–129.
- Weissenberger B.E., Angelkort H. (2011), *Integration of financial and management accounting systems: The mediating influence of a consistent financial language on controllership effectiveness*, „Management Accounting Research”, 22 (3), s. 160–180.
- Wojas M. (2003), *Kontrowersje wokół definiowania polityki rachunkowości*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie”, 633.
- Żukowska H., Sawicka B. (red.) (2012), *Zawartość informacyjna polityki rachunkowości. Wybrane problemy*, Katolicki Uniwersytet Lubelski, Lublin.

### Źródła internetowe

- The International <IR> Framework*, <http://www.theiirc.org/wp-content/uploads/2013/12/13-12-08-THE-INTERNATIONAL-IR-FRAMEWORK-2-1.pdf>, (dostęp 30.08.2017).
- Towards Integrated Reporting – Communicating Value in the 21st Century*, [http://theiirc.org/wp-content/uploads/2011/09/IR-Discussion-Paper-2011\\_spreads.pdf](http://theiirc.org/wp-content/uploads/2011/09/IR-Discussion-Paper-2011_spreads.pdf) (dostęp 30.08.2017).

