

*Radosław Ignatowski\**

## **ADAPTACJA MIĘDZYNARODOWYCH STANDARDÓW RACHUNKOWOŚCI W POLSKIM PRAWIE BILANSOWYM**

### **1. WPROWADZENIE**

Przyjęta w 1995 r. przez Unię Europejską „nowa strategia księgową”, zmierzająca do wypracowania na obszarze Unii Europejskiej jednolitych, bardziej zharmonizowanych niż dyrektywy księgowe rozwiązań w zakresie sporządzania i publikowania sprawozdań finansowych, w toku wielu debat i prób osiągnięcia europejskiego kompromisu doprowadziła do przyjęcia przez Parlament Europejski oraz Radę Unii w 2002 r. wspólnego stanowiska. Zostało one wyrażone w rozporządzeniu nr 1606 z 2002 r. w sprawie stosowania Międzynarodowych Standardów Rachunkowości<sup>1</sup>. I choć główny obszar tej regulacji dotyczy obowiązku sporządzania i publikowania z początkiem 2005 r. skonsolidowanych sprawozdań finansowych przez spółki publiczne, których emitowane papiery wartościowe są notowane na regulowanym, publicznym rynku kapitałowym w krajach Unii Europejskiej, to zawarte w nim postanowienia dają prawo krajom członkowskim (rozszerzonej) Unii do dopuszczenia lub wręcz postawienia wymogu sporządzania i publikowania skonsolidowanych sprawozdań finansowych według rozwiązań Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (MSR) przez inne niż spółki publiczne podmioty gospodarcze, działające w jurysdykcji kraju członkowskiego. Wskazane w rozporządzeniu 1606/2002 możliwości stosowania MSR jako podstawy sporządzania sprawozdań finansowych dotyczą także sprawozdań jednostkowych.

Uznanie MSR za źródło prawa unijnego w znaczący sposób przyczyniło się do przyspieszenia prac Rady Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (IASB) i związanych z nią innych organów Fundacji Między-

---

\* Dr, adiunkt w Katedrze Rachunkowości, Uniwersytet Łódzki.

<sup>1</sup> Zob. *Rozporządzenie nr 1606...* 2002. Rozporządzenie będzie dalej w artykule zwane rozporządzeniem lub rozporządzeniem 1606/2002.

narodowego Komitetu Standardów Rachunkowości, tj. organizacji, w ramach których działa IASB, w tym: Komitetu ds. Interpretacji Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (IFRIC), nad opracowaniem nowych oraz poprawieniem dotychczasowych standardów. U podstaw tego działania leżą nie tylko względy formalne, wynikające z bardzo rygorystycznych procedur uznawania MSR za oficjalne dokumenty Unii, ale także procesy harmonizacyjne rachunkowości w wymiarze ogólnoświatowym, w tym zapewnienie w niedalekiej perspektywie zgodności stosowanych rozwiązań księgowych z rozwiązaniami wymaganymi przez rynek amerykański i obowiązujące tam narodowe standardy rachunkowości. Te, w wyniku zawartych porozumień, w nowych obszarach regulacji uwzględnić będą także postanowienia przyjęte w MSR.

Konsekwencją uznania MSR za podstawę sporządzania przez spółki publiczne skonsolidowanych sprawozdań finansowych na szczeblu Unii jest także zmiana dyrektyw księgowych Unii. Nie chodzi tu znów wyłącznie o względy formalne zapewnienia porządku prawnego w związku z przyjęciem rozporządzenia o stosowaniu MSR, lecz głównie o to, by pozostałe jednostki, objęte postanowieniami dyrektyw księgowych, a nie podporządkowane regulacjom rozporządzenia, stosowały podobne rozwiązania i by w ten sposób został zapewniony ład informacji finansowej na obszarze Unii. Zapewnienie tego ładu informacji finansowej wynika z przyjętych w 2000 r. postanowień Komisji Europejskiej, będących odpowiedzią na zgłoszoną na szczycie państw Unii Europejskiej w Lizbonie w marcu 2000 r. potrzebę przyspieszenia procesów rozwoju rynku wewnętrznego Unii w zakresie usług finansowych i jego zakończenia najpóźniej w 2005 r. w ramach implementacji Komisijnego Planu Działania w Obszarze Usług Finansowych (Financial Services Action Plan). Plan ten zakłada m. in. podjęcie działań, mających na celu zwiększenie porównywalności sprawozdań finansowych, sporządzanych i publikowanych przez spółki publiczne. Sygnalizowana na wstępie tego akapitu zmiana księgowych dyrektyw została uwieńczona przyjęciem w połowie ubiegłego roku zmian w odnośnych dyrektywach.

Przyjęcie Polski do struktur unijnych z początkiem maja 2004 r. stanowi kolejne wyzwanie dla ciał regulujących polską rachunkowość, u których podstaw leżeć musi – prócz innych przesłanek – także konieczność dostosowania się do wymogów, wynikających ze zmienianego prawa unijnego w zakresie rachunkowości. Proces adaptacji europejskich (a przez to będący odzwierciedleniem ich światowych) rozwiązań księgowych w Polsce został zapoczątkowany już w 1991 r. – przyjęto w nim nowe prorynkowe rozwiązania księgowe w opracowanym przez Ministerstwo Finansów rozporządzeniu o zasadach rachunkowości jednostek gospodarczych. Dalsza harmonizacja i implementacja światowych rozwiązań nastąpiła w uchwalonej w 1994 r. ustawie o rachunkowości. Proces dostosowawczy rozwiązań księgo-

wych w Polsce trwa nadal. Ustawa, już ponad dwudziestokrotnie nowelizowana, w tym kilkakrotnie od czasu jej wielkiej nowelizacji z 2000 r., adaptując zmieniające się regulacje światowe, nie uwzględnia jeszcze wszystkich postanowień dyrektyw unijnych oraz zmieniających się w ostatnim czasie w sposób znaczący MSR. Czekają nas więc kolejne zmiany prawa bilansowego.

Celem tego artykułu jest przedstawienie aktualnie zachodzących zmian w rachunkowości, wynikających z przyjęcia regulacji Unii w zakresie stosowania MSR, zmian w MSR i dyrektywach Unii. W ten sposób – w kontekście uwarunkowań międzynarodowych – zostanie przedstawiony jednocześnie ich wpływ na rozwiązania krajowe, w tym zmiany ustawy o rachunkowości.

Na wstępie zostanie jednak przedstawiona droga, jaką przeszła Unia Europejska do przyjęcia MSR za podstawę sporządzania sprawozdań finansowych oraz procedury adaptacji rozwiązań światowych w rachunkowości polskiej w III Rzeczypospolitej.

## 2. MIĘDZYKARODOWE STANDARDY RACHUNKOWOŚCI A REGULACJE EUROPEJSKIE

Unia Europejska, a wcześniej jej poprzedniczka, Europejska Wspólnota Gospodarcza, na mocy zawartych w 1957 r. *Traktatów rzymskich*, ustanawiających EWG i EWEA, przyjmując Dyrektywy Księgowe dążyła do wypracowania spójnych, uniwersalnych, europejskich rozwiązań księgowych. W obszarze tych uregulowań znalazły się zasady sporządzania, badania i upubliczniania (głównie przez publikowanie) sprawozdań finansowych, skonsolidowanych sprawozdań finansowych oraz zasady regulujące wymogi w zakresie nadawania i wzajemnego honorowania uprawnień do badania sprawozdań finansowych.

Jednak wewnętrzne spory w Unii wokół kształtu zharmonizowanych regulacji – swoista walka obozu szkoły kontynentalnej ze szkołą anglosaską oraz narodowe dążenia najsilniejszych krajów Unii o ich prymat w strukturach unijnych nie doprowadziły do wypracowania uniwersalnych, europejskich standardów rachunkowości. Dążąc do przekształcenia zapisów dyrektyw księgowych w europejskie standardy rachunkowości intencją Unii było stworzenie Europejskiej Komisji ds. Standaryzacji Rachunkowości (EASSB – European Accounting Standard Setting Body), której zadaniem miało być opracowanie Europejskich Standardów Rachunkowości. Namiastką takiego ciała miało być powołane w 1990 r. Doradcze Forum Rachunkowości (AAF – Accounting Advisery Forum), które składało się z przedstawicieli ciał

regulujących rachunkowość w poszczególnych krajach Unii oraz przedstawicieli europejskich organizacji zawodowych, w tym: organizacji zrzeszających użytkowników sprawozdań finansowych. Brak urzędowego poparcia dla działalności tego Forum sprawił, że jego działalność spełzła na niczym.

Te i inne okoliczności oraz zamysły sprawiły, że w pierwszej połowie lat 90. Unia Europejska, przez Komisję Europejską, jeden ze swych najważniejszych organów władzy, wypracowała i przyjęła nowe podejście do harmonizacji rachunkowości, którą nazwano „nową księgową strategią” Unii. Niepoślednią rolę w jej opracowaniu odegrało dążenie Unii do wzrostu konkurencyjności i ekspansji spółek europejskich na międzynarodowych rynkach produktów, rynkach finansowych i kapitałowych. W opracowanym dokumencie z 1995 r., wyrażającym założenia przyjętej strategii, pt. *Harmonizacja rachunkowości: nowa strategia a wyzwania międzynarodowej harmonizacji*, Komisja Europejska podkreśliła potrzebę podjęcia niezwłocznych działań w celu zapewnienia sporządzającym i odbiorcom sprawozdań finansowych, że spółki zdobywające amerykańskie i inne rynki światowe będą mogły dalej pozostać w ramach założeń rachunkowości obowiązujących w Unii Europejskiej. Działanie takie miało w zamysle wywarcie wpływu na opinię światowej, a przede wszystkim świata finansjery, że sprawozdania finansowe, sporządzane przez spółki europejskie spełniają wymogi ich użyteczności i nie jest wymagane tym samym sporządzanie ich według regulacji kraju, w którym emitowane przez nie papiery wartościowe miałyby być notowane na rynkach kapitałowych. Komisja podkreśliła również potrzebę wzmoczenia wysiłków i zwiększenia zaangażowania Unii w proces międzynarodowej standaryzacji rachunkowości, upatrując w tym procesie niepoślednią rolę Międzynarodowych Standardów Rachunkowości, wydawanych przez IASC. Działanie takie miało oczywiście na celu w dalszej perspektywie skłonienie również amerykańskiej gospodarki i amerykańskiej Komisji Papierów Wartościowych i Giełd do odstąpienia od wymagania sporządzania sprawozdań finansowych według amerykańskich ogólnie akceptowanych zasad rachunkowości przez zagraniczne spółki notowane na rynkach amerykańskich na zasadzie wzajemności, tym bardziej że rynki europejskie od dawna akceptują sprawozdania finansowe spółek amerykańskich, sporządzone według US GAAP (amerykańskich ogólnie akceptowanych zasad rachunkowości). Od tego więc czasu Unia Europejska zorientowała się na regulację MSR, skłaniając IASC w swych działaniach do wypracowania takich międzynarodowych standardów, które zgodne byłyby z duchem międzynarodowej harmonizacji w kontekście ich powszechnego stosowania na ogólnosiwiatowych, a więc także amerykańskich rynkach finansowych i kapitałowych oraz sprzyjały równocześnie wewnętrznemu rozwojowi Unii. Wtedy już zwrócono uwagę na skonsolidowane sprawozdania finansowe, jako potencjalny przedmiot ogólnosiwiatowej harmonizacji. Powód, dla którego nacisk

i presja były kładzione na te właśnie sprawozdania finansowe jest dość oczywisty: po pierwsze, tylko takie sprawozdania są przedmiotem publikacji na rynkach amerykańskich, i po drugie, przez takie sprawozdania można odłożyć w czasie problem rozbieżności prawno-podatkowych systemów poszczególnych krajów Unii.

W orientacji Unii na MSR wiodącą rolę miał odegrać Komitet Kontaktowy ds. Dyrektyw Rachunkowości (Contact Committee on the Accounting Directives), powołany na mocy art. 52 czwartej dyrektywy. W skład Komitetu Kontaktowego, prócz przedstawicieli Komisji Europejskiej wchodzi eksperci, reprezentujący odpowiedzialne za rozwój rachunkowości ministerstwa z krajów członkowskich. Zadaniem Komitetu Kontaktowego w tej przyjętej strategii Unii było wpięrow opracowanie ekspertyzy o zgodności MSR z Dyrektywami Unijnymi. W przypadku wystąpienia znaczących rozbieżności zadaniem Komitetu Kontaktowego, według założeń, miało być wywieranie presji na IASC, w celu zmiany postanowień swych standardów lub, w uzasadnionych przypadkach, zaproponowanie Unii odpowiednią zmianę dyrektyw. W celu uniknięcia podobnych sytuacji w przyszłości na etapie uzgodnieniowym przyjęcia nowych MSR udział Komitetu Kontaktowego miał być na tyle znaczący, by opracowywane MSR zgodne były z linią wyznaczoną przez dyrektywy.

Proces zmiany orientacji Unii na międzynarodową harmonizację, wyznaczanej przez IASC odbywał się w dość sprzyjających warunkach, jako że w tym samym czasie Międzynarodowa Organizacja Komisji Papierów Wartościowych (IOSCO – International Organisation of Securities Commissions) zawarła porozumienie z IASC w sprawie podjęcia wspólnych prac nad wypracowaniem w najbliższej przyszłości zbioru podstawowych międzynarodowych standardów rachunkowości. Standardy te miałyby mieć zastosowanie do sporządzania sprawozdań finansowych przez spółki, których emitowane papiery wartościowe miałyby być równolegle notowane na wielu rynkach kapitałowych. W 2000 r. IOSCO zaakceptowało 30 z 40 wydanych do tego czasu MSR i rekomendowało je do stosowania w krajach, zrzeszonych w tej organizacji.

Ważnym elementem zbliżania się Unii Europejskiej do przyjęcia Międzynarodowych Standardów Rachunkowości był dokument *The EU's Financial Reporting Strategy: The Way Forward*, opracowany i przyjęty przez Komisję Europejską w czerwcu 2000 r. (*Communication...* 2000). Stanowił on odpowiedź na zgłoszoną na szczycie państw Unii Europejskiej w Lizbonie w marcu 2000 r. potrzebę przyspieszenia procesów rozwoju rynku wewnętrznego Unii w zakresie usług finansowych i jego zakończenia najpóźniej w 2005 r. w ramach implementacji Komisijnego Planu Działania w obszarze usług finansowych (Financial Services Action Plan). Plan ten zakłada m. in. podjęcie działań, mających na celu zwiększenie porównywalności sprawozdań finansowych, sporządzanych i publikowanych przez spółki publiczne.

Omawiany dokument powstał w Komisji Europejskiej i został przedłożony do akceptacji przez Radę i Parlament Europejski w zakresie strategii UE w obszarze integracji rynku kapitałowego i rozwoju usług finansowych. Był on krokiem naprzód i konsekwencją przyjętej w 1995 r. strategii Unii. Zawiera on – w odpowiedzi na wyzwania stawiane przez globalizację i rozwój technologii informacyjnych, szczególnie w postaci dążenia do zabezpieczenia sprzyjającego rozwojowi i zatrudnienia w Unii Europejskiej przez przyśpieszenie rozwoju efektywnego i klarownego, przejrzystego skonsolidowanego rynku kapitałowego Europy<sup>2</sup> – deklarację opracowania formalnej propozycji przedstawienia do końca 2000 r. do zatwierdzenia przez Radę i Parlament Europejski wymogu sporządzania przez wszystkie spółki publiczne, zarejestrowane w Unii Europejskiej, skonsolidowanych sprawozdań finansowych, przygotowanych zgodnie z postanowieniami Międzynarodowych Standardów Rachunkowości. Zasada taka miałaby obowiązywać najpóźniej z początkiem 2005 r.

12 marca 2002 r. została podjęta uchwała Parlamentu Europejskiego w sprawie uznania MSR, zaś 7 czerwca 2002 r. została podjęta uchwała o przyjęciu *Regulacji Parlamentu Europejskiego i Rady w sprawie stosowania Międzynarodowych Standardów Rachunkowości*. Regulacja ta została uznana 19 lipca 2002 r. za oficjalne źródło regulacji Unii Europejskiej (*Rozporządzenie nr 1606... 2002*), stanowiącej o konieczności stosowania MSR najpóźniej z dniem 1 stycznia 2005 r. przez wszystkie spółki, notowane na regulowanych rynkach kapitałowych w krajach Unii Europejskiej, z wyjątkiem tych spółek, których wyemitowane papiery wartościowe notowane są równoległe na innych rynkach oraz stosują one US GAAP (amerykańskie, ogólnie akceptowane zasady rachunkowości), a także tych spółek, które wyemitowały notowane na regulowanych rynkach papiery wartościowe wyłącznie typu dłużnego, a nie instrumenty typu kapitałowego. Te spółki zobligowane będą do zastosowania MSR najpóźniej z dniem 1 stycznia 2007 r.

Warto w tym miejscu wskazać, że MSR są już dopuszczone w 7 krajach Unii Europejskiej (Austria, Belgia, Finlandia, Francja, Luksemburg, Niemcy i Włochy) do stosowania dla potrzeb rynku publicznego, jako alternatywa dla krajowych standardów w obszarze skonsolidowanych sprawozdań finansowych. Obecnie ok. 275 unijnych spółek publicznych stosuje MSR.

Przeprowadzone badania przez Price Waterhouse Coopers i opublikowane w opracowaniu *International Accounting Standards in Europe – 2005 or now?* z 2000 r. wykazały na próbie ponad 700 spółek, że ok. 80% dyrektorów

<sup>2</sup> Sformułowanie to pochodzi wprost z Financial Services Action Plan, przyjętego na szczycie Unii w Lizbonie.

finansowych popierało propozycję Komisji Europejskiej w sprawie obligatoryjnego stosowania MSR w odniesieniu do spółek giełdowych do 2005 r. Przyjmuje się, że na gruncie Unii Europejskiej regulacja dotyczyć będzie ponad 7000 spółek publicznych, co uwzględniając rynki środkowej i wschodniej Europy jako potencjalnych członków Unii Europejskiej w chwili wejścia w życie postanowień Regulacji zwiększy tę liczbę do ok. 8000 spółek.

Warte odnotowania jest i to, że w ciałach regulujących rachunkowość w grupie państw G7 (Australii z Nową Zelandią, Francji, Japonii, Kanadzie, Wielkiej Brytanii i USA) znajduje się członek IASB. Współdziałanie takie zmierza, zgodnie z Konstytucją Fundacji IASC, do wypracowania spójnych standardów rachunkowości na szczeblu ogólnosiwiatowym. Zapewne krok Unii Europejskiej jest krokiem milowym w debacie i działaniach na rzecz ogólnosiwiatowej harmonizacji rachunkowości. Na tym gruncie nie bez znaczenia jest również to, że w przyjętej przez Kongres USA 29 lipca 2002 r. i podpisanej przez prezydenta USA 30 lipca tego roku amerykańskiej *Ustawie o reformie rachunkowości spółek publicznych i ochronie inwestorów*, daje się prawo amerykańskiej Komisji Papierów Wartościowych i Giełd (SEC) do uznania MSR za możliwe źródło regulacji dla sporządzania sprawozdań finansowych przez spółki notowane na rynkach amerykańskich, np. NYSE (New York Stock Exchange). Wydarzenia na amerykańskiej scenie gospodarczej początku XXI w. oraz wdrożona „nowa księgową strategią” Unii coraz bardziej przybliżają wizję ogólnosiwiatowego porozumienia w sprawie wypracowania jednolitych, o wysokim poziomie jakości, ogólnosiwiatowych regulacji rachunkowości, uznawanych przez wszystkie rynki świata, w tym rynek amerykański. Krokiem zbliżenia się tego procesu konwergencji globalnych standardów rachunkowości są ostatnie wzmożone kontakty FASB i IASB, wyrażające się m. in. we wspólnym opracowywaniu projektów standardów lub badań, których wyniki ujmowane są w późniejszych opracowywanych standardach. Bieżąca współpraca tych ciał jest głównie ukierunkowana na takie dostosowanie niektórych zapisów MSR, by spółki unijne notowane na rynkach amerykańskich nie musiały od 2005 r. dokonywać przeliczania swych raportów finansowych, sporządzanych według MSR na te, których dziś wymaga SEC, a więc sporządzanych według US GAAP.

### 3. WPLYW REGULACJI UNII EUROPEJSKIEJ O STOSOWANIU MSR NA DYREKTYWY KSIĘGOWE UNII

Wiele postanowień księgowych dyrektyw Unii do czasu ich zmiany w 2003 r. stało w wyraźnej lub mniej wyraźnej sprzeczności z Międzynarodowymi Standardami Rachunkowości, lub na tyle zawężyło obszar

swych merytorycznych regulacji, że ich postanowienia nie zawsze przystawały i wciąż nie przystają do rozwiązań zawartych w MSR. Tymczasem przyjęto, że księgowo-dyrektywy mają odegrać znaczącą rolę w mechanizmie adaptacyjnym MSR. Co więcej dyrektywy w wielu przypadkach będą dalej stanowić podstawę księgowych regulacji dla tych jednostek gospodarczych, których regulacja Unii nie obejmuje. Skoro jednak najważniejszym elementem rozwoju regulacji rachunkowości w Unii ma być sprostanie wymogom, określonym w postanowieniach końcowych szczytu w Lizbonie, to nie mogą być one zbyt różnicowane dla spółek objętych regulacją Unii i pozostałych. Ponadto w przepisach dyrektyw znajdują się inne ważne elementy, które nie mają swego odniesienia w MSR, a także w regulacji Unii. Dotyczy to takich spraw, jak badanie sprawozdań finansowych oraz sporządzanie i udostępnianie rocznych raportów finansowych w postaci sprawozdania z działalności jednostki (rocznego raportu finansowego) lub odpowiednio grupy kapitałowej.

Zdając sobie z tego sprawę Komisja Europejska w połowie 2002 r. przedłożyła Parlamentowi Europejskiemu i Radzie Unii opracowany przez siebie dokument *Proposal for a Directive of the European Parliament and of the Council amending Council Directives 78/660/EEC and 91/674/EEC on the annual and consolidated accounts of certain types of companies and insurance undertakings*<sup>3</sup>. Jest to projekt zmian w księgowych dyrektywach Unii, które powinny być przyjęte, aby zapewnić zgodność ich postanowień z aktualnie obserwowanymi trendami rozwoju rachunkowości, a co najważniejsze – zapewnić ich zgodność z przyjętymi w regulacji Unii kierunkami zmian. Chodzi m. in. o to, by nowo przyjmowane międzynarodowe standardy rachunkowości, uznawane w Unii nie wymuszały ciągłych zmian w zapisach dyrektyw Unii, jak również pozwalały tym jednostkom, które dotychczas nie były zmuszone do stosowania się do postanowień regulacji Unii (a więc rozwiązań zawartych w MSR), a teraz muszą się do nich stosować, i w konsekwencji proces takiej zmiany nie powodował zbyt dużych obciążeń finansowych.

Można więc innymi słowami powiedzieć, że założenia „nowej księgowo-dyrektywnej strategii” Unii w zakresie orientacji na MSR mają swój bezpośredni wyraz w postaci regulacji Unii o stosowaniu MSR oraz pośredni – w postaci takich zmian w obowiązujących dyrektywach, aby wszystkie jednostki gospodarcze, bez względu na to, czy są spółkami publicznymi, czy też nie, oraz czy sporządzają skonsolidowane sprawozdania finansowe, czy jedynie jedno-

<sup>3</sup> Komisja Unii Europejskiej zobowiązała się także w omawianym dokumencie do opracowania podobnych zmian w zakresie rachunkowości banków i innych instytucji finansowych, których postanowienia objęte są odpowiednią dyrektywą z 1986 r. Zmiany te zostały przedłożone w końcowym opracowaniu założeń dyrektywy 2003/51/EC z 18 czerwca 2003 r. zmieniającej dyrektywy księgowo-dyrektywy Unii. Zob. *Commission of...* 2003.



stkowe, stosowały te same rozwiązania księgowe, których podstawą są zasady, określone w Międzynarodowych Standardach Rachunkowości. Z tego względu zmiany w księgowych dyrektywach Unii, przyjęte ostatecznie dyrektywą 2003/51/EC Parlamentu Europejskiego i Rady z 18 czerwca 2003 r. zmieniająca Dyrektywy 78/660/EEC, 83/349/EEC i 91/674/EEC (*Dziennik Urzędowy...* 2003) w zakresie rocznych i skonsolidowanych sprawozdań finansowych określonych typów spółek, banków i innych instytucji finansowych oraz zakładów ubezpieczeń zmierzają w kierunku i obejmują:

1) wprowadzenie takich zmian, które usuwają wszystkie istotne niezgodności między nimi a MSR; przykładem tego jest chociażby zapis zmienianego art. 2 czwartej Dyrektywy oraz art. 16 (1) siódmej Dyrektywy, zezwalających krajom członkowskim na określenie wymogu rozszerzenia zakresu sporządzanych sprawozdań finansowych o inne ich elementy, takie jak np. rachunek przepływów pieniężnych lub zestawienie zmian w kapitałach własnych; innym przykładem jest rozszerzenie możliwości stosowania koncepcji wyceny elementów sprawozdania finansowego w wartościach godziwych (nowe art. 42e i 42f czwartej Dyrektywy oraz zmieniany art. 60 czwartej Dyrektywy)<sup>4</sup> lub dopuszczenie możliwości dokonywania przeszacowania aktywów niematerialnych (zmieniany art. 33 (1) (c) czwartej Dyrektywy);

2) zapewnienie takich rozwiązań, które spowodują, że dopuszczone przez wydane i obecnie obowiązujące MSR alternatywne rozwiązania mogą być zastosowane przez te jednostki Unii, których podstawą regulacji rachunkowości nie jest regulacja Unii, a więc MSR, a jedynie dyrektywy Unii,

3) zmianę podstawowej struktury księgowych dyrektyw, której celem jest dostarczenie właściwych ram koncepcyjnych sprawozdawczości finansowej, która powinna być zgodna ze współczesną ogólnosiwiatową praktyką oraz na tyle elastyczna, aby mogła uwzględniać potencjalne zmiany w orientacji stosowanej przez MSR.

Przedstawione założenia zmian dyrektyw powinny mieć swe zastosowanie także od 2005 r., a więc od daty obowiązywania postanowień regulacji Unii w zakresie stosowania Międzynarodowych Standardów Rachunkowości. Problem jednak w tym, że MSR (obejmujące swym pojęciem także te nowe standardy – zwane obecnie Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej (IFRS lub MSSF)), ulegają w ostatnim czasie bardzo znaczącym zmianom. Powoduje to pewien chaos i niepewność co do tego, jakie ostatecznie wersje MSR będą obowiązywać od 1 stycznia 2005 r. w krajach Unii Europejskiej jako unijne prawo, zgodne z przyjętym rozporządzeniem Unii o stosowaniu MSR.

<sup>4</sup> Koncepcja wyceny w wartościach godziwych została już dopuszczona zmianą czwartej Dyrektywy, jaka miała miejsce w maju 2001 r., ale jedynie w obszarze wyceny instrumentów finansowych.

#### 4. MSR A PERSPEKTYWA 2005 r. – PROGRAM „STABILNEJ PLATFORMY”

Nieco przedłużające się prace IASB nad opracowaniem nowych i uaktualnieniem dotychczasowych MSR, które powinny być przyjęte jeszcze przed ich zastosowaniem w 2005 r. zmusiły IASB oraz Komisję Europejską do przyjęcia założeń programu tzw. „Stabilnej Platformy”. Program ten, w obliczu konieczności zagwarantowania możliwości obligatoryjnego zastosowania MSR jako podstawy do sporządzania skonsolidowanych sprawozdań finansowych przez europejskie spółki publiczne zakłada, że wszystkie te standardy i zawarte w nich regulacje, które mają być stosowane od 1 stycznia 2005 r. muszą być przyjęte przez IASB do końca pierwszego kwartału bieżącego roku. Innymi słowy chodzi o to, by te rozwiązania, które zostaną przyjęte do końca marca 2004 r. mogły być stosowane przy sporządzaniu sprawozdań finansowych za 2005 r. Jest to wymóg praktycznej możliwości implementowania zmienionych rozwiązań – głównie dotyczący możliwości wprowadzenia zmian w systemach księgowo-ewidencyjnych podmiotów gospodarczych, które wymagają czasu i poświęcenia znaczących nakładów finansowych.

W obliczu wielości prac, podjętych przez IASB, w programie „Stabilnej Platformy” przyjęto, że do końca pierwszego kwartału 2004 r. zostaną zakończone następujące projekty:

- *Projekt uaktualniający* wraz ze zmianami do MSR 32 i 39,
- IFRS 2: *Wyплаты wynagrodzeń w akcjach*,
- IFRS 3: *Połączenia jednostek gospodarczych (Etap I)*,
- IFRS 4: *Umowy ubezpieczeniowe (Etap I)*,
- IFRS 5: *Wyzbywanie aktywów innych niż aktywa obrotowe oraz wykazywanie i ujawnianie informacji o działalnościach zaprzestanych*,
- standard: *Działalność wydobywcza oraz szacowanie zasobów naturalnych*.

Dziś już wiadomo, że w obliczu przedłużających się prac nad standardem w zakresie działalności wydobywczej program „Stabilnej Platformy” nie został przez IASB w całości wypełniony.

Z kolei Unia Europejska przyjmując rozporządzenie o stosowaniu MSR zobligowała Komisję Europejską do wydania zasadnych rozporządzeń wykonawczych, mających określić, które z wydanych MSR będą obowiązywać jako prawo europejskie. Wypełniając to zobowiązanie Komisja przyjęła rozporządzenie nr 1725 z 29 września 2003 r. (*Dziennik Urzędowy...* 2002) aprobując MSR 32 wraz z wydanymi do nich 28 interpretacjami (o symbolice SIC) (bez MSR 32 i 39 oraz towarzyszących im Interpretacji SIC 5, 16 i 17), tj. tymi, które zostały wydane (i nie zostały wycofane) do 14 września 2002 r. W rozporządzeniu rozważa się jednak możliwość uznania wniesionych

poprawek do MSR z *Projektu uaktualniającego*, zmian do MSR 32 i 39 oraz MSR 36 i 38 i wydanych nowych MSSF.

Stąd w rozporządzeniu komisji nr 707 z 6 kwietnia 2004 r., zmieniającego rozporządzenie nr 1725 z 2003 r. („Dziennik Urzędowy... 2004) rozszerzono zakres stosowanych MSR o MSSF 1: *Zastosowanie Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej po raz pierwszy z 2003 r.*, zaś opracowany przez ARC projekt rozporządzenia Komisji w przedmiotowej sprawie z 8 września tego samego roku zakłada uznanie MSR 39 (z pewnymi wyjątkami, dotyczącymi rachunkowości zabezpieczeń).

Różnice między uznanymi i nieuznanymi przez Unię Europejską standardami, które uległy w ostatnim czasie znaczącym zmianom są dość istotne.

Ograniczenia formalne tego opracowania nie pozwalają na przedstawienie tych zmian i powstałych rozbieżności.

##### 5. STOSOWANIE MIĘDZYNARODOWYCH ORAZ KRAJOWYCH STANDARDÓW RACHUNKOWOŚCI W POLSCE NA GRUNCIE USTAWY O RACHUNKOWOŚCI ORAZ PERSPEKTYWY 2005 r.

Przedstawiony wyżej zakres zmian obecnie obowiązujących MSR, przyjęta regulacja Unii oraz zmiany w postanowieniach dyrektyw księgowych Unii, jak również obszar prowadzonych prac IASB na najbliższe lata są bardzo obszerne. W dużej mierze przyczynił się do tego kryzys rachunkowości w USA, ale również przyjęcie przez Unię Europejską omawianej wcześniej regulacji dotyczącej zastosowania MSR. Wielość działań i ogrom spodziewanych zmian w regulacjach IASB może niestety – na co już wskazywano wcześniej – znacząco wpłynąć na sprawność w posługiwaniu się MSR, a co najważniejsze, wymusi w niedalekim czasie zmiany w regulacjach polskiej rachunkowości, które w perspektywie „nowej księgowej strategii” Unii będą musiały zostać wprowadzone jeszcze przed 2005 r., tym bardziej że zmiany w ustawie o rachunkowości (UoR), wprowadzone ustawą z 9 listopada 2000 r. (DzU 2000, nr 113, poz. 1186) idą właśnie w kierunku orientacji na rozwiązania Rady Międzynarodowych Standardów Rachunkowości. Widać to zarówno w samej ustawowej deklaracji<sup>5</sup>, jak i rozstrzygnięciach szczegółowych w zakresie wyceny, wykazywania i ujawniania elementów sporządzonego sprawozdania finansowego. Trzeba jednak wiedzieć, że w przygotowaniu znajduje się kolejny rządowy projekt zmiany ustawy o rachunkowości, której postanowienia – według autorów projektu – będą obowiązywać przy spo-

<sup>5</sup> Art. 10 ust. 3 ustawy sprzed nowelizacji z 30 lipca 2004 r. stanowi: „W sprawach nieuregulowanych przepisami ustawy [...] jednostka może [...] stosować Międzynarodowe Standardy Rachunkowości”.

rządzeniu sprawozdań finansowych już za 2004 r. Sygnalizowane tu zmiany ustawy dotyczą głównie problemu zapewnienia zgodności formalnej ze zmianionymi w ubiegłym roku dyrektywami księgowymi Unii, dlatego na kolejny akt zbliżenia się do rozwiązań ogólnosiwiatowych przyjdzie nam jeszcze trochę poczekać.

Przywołany wcześniej w przypisie zapis art. 10 ust. 3 UoR wskazuje już dziś na możliwość stosowania w sprawach nią nieuregulowanych przepisami ustawy krajowych standardów rachunkowości, a w przypadku ich braku – MSR. Jak należy zatem odczytywać zapis tego artykułu? Czy posiłkowe źródło regulacji w postaci profesjonalnych, zawodowych rozwiązań księgowych standardów rachunkowości musi być stosowane, a jeśli tak to w jakim zakresie? Odpowiedzi na to pytanie należy szukać w zapisach Konstytucji RP, która w art. 87 stanowi, iż „źródłami powszechnie obowiązującego prawa Rzeczypospolitej są: Konstytucja, ustawy, ratyfikowane umowy międzynarodowe oraz rozporządzenia”. Nie wnikając zbyt głęboko w materię prawa konstytucyjnego należy przyjąć, że w chwili uchwalania tego zapisu ustawa ta nie mogła w sobie zawierać nakazu stosowania innych źródeł prawa, a więc nie może odsyłać do postanowień, zasad, określanych przez prywatną, ponadnarodową organizację, jaką jest IASB, czy też przekazywać swych uprawnień do regulowania zasad rachunkowości na ciało, organ pozarządowy, jakim jest ustanowiony krajowy Komitet Standardów Rachunkowości, działający przy ministrze finansów.

W obecnej chwili, przy istnieniu jak dotąd jedyne go krajowego standardu rachunkowości, jedynym dodatkowym, posiłkowym, wspierającym elementem regulacji rachunkowości w Polsce mogą być Międzynarodowe Standardy Rachunkowości. I choć ustawa nie wskazuje wyraźnie na MSR, a więc standardy opracowywane przez IASB (IASC), to jednak wykładnia celowościowa art. 10 ust. 3 jednak na to źródło regulacji wskazuje. W trudniejszej sytuacji mogą więc znaleźć się te spółki, których zagraniczni inwestorzy stosują lub wymagają stosowania US GAAP (amerykańskich standardów rachunkowości). Taka sytuacja nie może być argumentem przy wyborze rozwiązań, stosowanych dla potrzeb ustawowej sprawozdawczości finansowej, kierowanej dla odbiorcy krajowego, w tym: urzędów państwowych (np. organów skarbowych, rejestrowych, GUS, nadzoru państwowego), chyba że przyjęte rozwiązanie zgodne jest z rozwiązaniem (nawet alternatywnie dopuszczonym) zawartym w regulacjach MSR.

Można więc wyrazić przekonanie, że zapis ustawy o **możliwości** stosowania MSR – w kontekście perspektyw rozwiązań unijnych – powinien w praktyce być uznawany za zapis o charakterze **obligatoryjności**. Z drugiej zaś strony należy wziąć pod uwagę fakt, iż brak w ustawie księgowego rozwiązania występującego w życiu gospodarczym problemu nie może ograniczać działalności przedsiębiorców oraz innych jednostek, objętych regulacjami

ustawy. Tak przecież było z połączeniami i podziałami spółek, które stały się już przed 2002 r. zjawiskiem powszechnym w polskim życiu gospodarczym i mimo braku ustawowych rozwiązań księgowych docho- dzilo do połączeń i podziałów spółek. Oczywiście nie wszystkie z nich były rozliczane zgodnie z MSR 22, więc wskazanie na możliwość wy- korzystania posiłkowego, jednorodnego źródła regulacji rachunkowości, opartego na zwartej, kompleksowej konstrukcji jest jak najbardziej słuszne i wskazane.

Przepis ustawy zezwala na wybiórcze stosowanie poszczególnych MSR dla księgowego rozliczenia transakcji, które nie są ujęte w zapisach ustawy. Dotyczyć to więc może zarówno zagadnień w ogóle nie poruszanych w usta- wie, jak i tych, których poziom szczegółowości regulacji ustawowej jest na tyle niewystarczający, że zastosowanie się do samego zapisu ustawy nie wystarcza do właściwego rozliczenia danej transakcji i wykazania jej skutków w sprawozdaniu finansowym. W pierwszej grupie problemów znaleźć się więc mogą takie zagadnienia, jak np.: zasady sporządzania sprawozdania finansowego w układzie segmentowym, regulowanym w MSR 14: *Sprawo- zdawczość dotycząca segmentów działalności*, czy rozliczanie i wykazywanie kapitałowych świadczeń pracowniczych lub świadczeń pracowniczych po okresie zatrudnienia, regulowane w MSR 19: *Świadczenia pracownicze*.

Do drugiej grupy problemów, regulowanych ustawą, ale w sposób niewy- starczający, które wymagają posiłkowania się odpowiednimi MSR, przy- kładowo zaliczyć można takie zagadnienia, jak np.: rozliczanie transakcji leasingowych, o których mowa w art. 3 ust. 4 i 5 UoR, regulowane w MSR 17: *Leasing*; ustalanie, rozliczanie i wykazywanie skutków utraty wartości aktywów, o której mowa głównie w art. 28 ust. 7 UoR, regulowane przede wszystkim w MSR 36: *Utrata wartości aktywów*.

Oczywiście z powodu tego, że MSR przywołane są w ustawie jedynie jako źródło posiłkowe regulacji polskich, a nie wszystkie, jak wskazano wcześniej postanowienia MSR są w UoR wdrożone i nie we wszystkich aspektach są zgodne z poszczególnymi MSR, nie należy – korzystając z nich wybiórczo – sądzić ani twierdzić, że sporządzone w oparciu o nie sprawozdanie finansowe zgodne jest z Międzynarodowymi Standardami Rachunkowości. Aby tak było, jak wskazuje na to zapis przywołanego już wcześniej paragrafu 11 MSR 1, wszystkie elementy sporządzanego sprawozdania finansowego powinny być oparte i zgodne z całym zbiorem regulacji MSR.

Oczywiście taka kolej rzeczy – konieczność kompleksowego, całościowego zastosowania się do MSR – czeka w perspektywie 2005 r. przynajmniej tę część publicznych polskich emitentów akcji, którzy sporządzają skonsolido- wane sprawozdania finansowe. Jest to konsekwencja przyjętej regulacji Unii w zakresie stosowania MSR.

## 6. KIERUNKI ZMIAN W USTAWIE O RACHUNKOWOŚCI

Wypełnienie postanowień Rozporządzenia Unii Europejskiej nr 1606 z 2002 r. w sprawie stosowania Międzynarodowych Standardów Rachunkowości, a w szczególności odniesienie się do zawartych tam zapisów fakultatywnych spowodowało konieczność przeprowadzenia stosowanych zmian w ustawie o rachunkowości – głównie w celu określenia, które z jednostek gospodarczych powinny lub mogą w miejsce określonych ustawą wymogów stosować się wprost do rozwiązań zawartych w MSR. Po długotrwałych debatach i rozważaniach w przyjętej 27 sierpnia 2004 r. ustawie o zmianie ustawy o rachunkowości oraz o zmianie ustawy o biegłych rewidentach i ich samorządzie (DzU 2004, nr 213, poz. 2155) przyjęto następujące rozstrzygnięcia:

- obligatoryjnie MSR z początkiem 2005 r. stosować będą:
  - wszystkie spółki publiczne, których papiery wartościowe notowane są na regulowanych rynkach obrotu publicznego Europejskiego Obszaru Gospodarczego (np. GPWwW i CeTO) przy sporządzaniu skonsolidowanych sprawozdań finansowych,
  - wszystkie banki, bez względu na ich status publiczny, przy sporządzaniu skonsolidowanych sprawozdań finansowych;
- fakultatywnie MSR z początkiem 2005 r. stosować mogą:
  - wszystkie spółki publiczne, których papiery wartościowe notowane są lub które znajdują się w procesie wprowadzenia do publicznego obrotu na regulowanych rynkach obrotu publicznego przy sporządzaniu jednostkowych sprawozdań finansowych,
  - te spółki publiczne, których emitowane papiery wartościowe znajdują się w procesie wprowadzenia do publicznego obrotu na regulowanych rynkach obrotu publicznego przy sporządzaniu skonsolidowanych sprawozdań finansowych,
  - wszystkie jednostki grupy kapitałowej (w tym: zależne i współzależne od spółek publicznych lub banków) przy sporządzaniu jednostkowych lub skonsolidowanych sprawozdań finansowych, jeśli jednostka dominująca (także wyższego szczebla) sporządza skonsolidowane sprawozdanie finansowe według MSR.

Te zaś jednostki, w których w obrocie publicznym znajdują się wyłącznie wyemitowane dłużne papiery wartościowe (np. obligacje) na regulowanych rynkach Europejskiego Obszaru Gospodarczego, sporządzają obligatoryjnie swoje sprawozdania finansowe według MSR z początkiem 2007 r. Mogą jednak przyjąć fakultatywnie stosowanie MSR przy sporządzaniu sprawozdań finansowych za okresy sprawozdawcze, rozpoczynające się w 2005 r.

Decyzję o fakultatywnym stosowaniu MSR przy sporządzaniu sprawozdań finansowych podejmuje organ zatwierdzający takie sprawozdanie.

\* \* \*

Wprowadzone i wprowadzane zmiany w ustawie o rachunkowości w obliczu znaczących i daleko idących zmian w obowiązujących dziś MSR, wynikające głównie z *Projektu uaktualniającego* z grudnia 2003, jak również nowe MSSF (szczególnie MSSF 3: *Połączenia jednostek gospodarczych*, MSSF 4: *Umowy ubezpieczeniowe* oraz MSSF 5: *Aktywa inne niż obrotowe przeznaczone do sprzedaży i wykazywanie działalności zaniechanych* z marca 2004 r.) wpłyną jednak na znaczne rozbieżności między danymi finansowymi, jakie byłyby wykazywane w sprawozdaniu finansowym sporządzanym według MSR i według ustawy. W obliczu coraz to bardziej widocznej harmonizacji rachunkowości w świecie i rozpoczętego procesu konwergencji rozwiązań krajowych w orientacji na MSR w niedalekiej przyszłości nastąpią kolejne zmiany w ustawie o rachunkowości. Zatem proces kształtowania się polskiego, zinternacjonalizowanego systemu rachunkowości nie został jeszcze zakończony.

#### BIBLIOGRAFIA

- Communication from the Commission to the Council and European Parliament, EU Financial Reporting Strategy: The way forward* (2000), Commission of the European Communities, COM (2000) 359, Brussels.
- Dyrektywy 2003/51/EC z 18 czerwca 2003 r. zmieniające Księgowe Dyrektywy Unii* (2003), Commission of the European Communities, COM(2003) 80 final, Brussels.
- „Dziennik Urzędowy Wspólnot Europejskich” (2002), L 243.
- „Dziennik Urzędowy Wspólnot Europejskich” (2003), L 178.
- „Dziennik Urzędowy Wspólnot Europejskich” (2004), L 111.
- Rozporządzenie nr 1606/2002 Parlamentu Europejskiego i Rady z 19 lipca 2002 r. o stosowaniu międzynarodowych standardów rachunkowości* (2002), „Dziennik Urzędowy Wspólnot Europejskich”, L 243.

*Radosław Ignatowski*

#### ADAPTATION OF INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS IN POLISH REGULATIONS

Article intends to present problems of implementation into Polish accounting system effects of global, international harmonization of accounting. These changes are implemented in Accounting Act 1994, which is influenced and dominated mainly – besides EU Directives – by International Accounting Standards. These, elaborated and called now as International Financial Reporting Standards (IFRS) have influenced and changed European Union Accounting Strategy, which has been developed since 1995 with orientation onto IFRSs.

European Strategy comes into force since 2005 and is expressed in Regulation 1606/2002 on application of international accounting standards. This regulation obligates all European listed companies to prepare and present their consolidated financial statements in accordance with IFRS for accounting periods beginning on 1 January 2005 or later.

European Regulation gives the possibility to use IFRSs for preparation and presentation of consolidated and non consolidated financial statements by non listed companies as well. Last amendment of 27 August 2004 of the Accounting Act implemented European Union Regulation on application of IFRSs. This article presents the scope of Regulation implementation.

European Union Accounting Strategy has influenced not only national accounting system, but international accounting standards as well. This problem is also presented in article. In such a way lot of current Polish accounting regulations do not comply with IFRSs. This is a cause, which in the near future will impact some changes in Accounting Act.