

Zarządzanie

Wpływ standaryzacji zasad rachunkowości na sprawozdawczość finansową jednostek gospodarczych

Perspektywa praktyki jej sporządzania
i użyteczności informacyjnej

Radosław Ignatowski, Maciej Frendzel
Jan Michalak, Marcin Michalak



Wpływ standaryzacji zasad rachunkowości na sprawozdawczość finansową jednostek gospodarczych

Perspektywa praktyki jej sporządzania
i użyteczności informacyjnej



WYDAWNICTWO
UNIWERSYTETU
ŁÓDZKIEGO

Zarządzanie

Wpływ standaryzacji zasad rachunkowości na sprawozdawczość finansową jednostek gospodarczych

Perspektywa praktyki jej sporządzania
i użyteczności informacyjnej

Radostaw Ignatowski, Maciej Frendzel
Jan Michalak, Marcin Michalak

Radosław Ignatowski (ORCID: 0000-0003-4349-8956)
Maciej Frendzel (ORCID: 0000-0001-5664-4356)
Jan Michalak (ORCID: 0000-0003-2722-0233)
Marcin Michalak (ORCID: 0000-0001-9191-3558)
Uniwersytet Łódzki, Wydział Zarządzania, Katedra Rachunkowości
90-237 Łódź, ul. Matejki 22/26

RECENZENCI

Bogusława Bek-Gaik, Artur Hołda

REDAKTOR INICJUJĄCA

Monika Borowczyk

REDAKCJA

Anna Gaudy-Piątek

SKŁAD I ŁAMANIE

PAJ-Press

KOREKTA TECHNICZNA

Anna Mateusiak

PROJEKT OKŁADKI

efectoro.pl

agencja komunikacji marketingowej

Zdjęcie na okładce: depositphotos.com/minervastock

© Copyright by Authors, Łódź 2025

© Copyright for this edition by Uniwersytet Łódzki, Łódź 2025

Publikacja jest udostępniona na licencji Creative Commons

Uznanie autorstwa-Użycie niekomercyjne-Bez utworów zależnych 4.0 (CC BY-NC-ND)

<https://doi.org/10.18778/8331-799-1>

Wydane przez Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego

Wydanie I. W.11779.25.0.K

Ark. wyd. 11,5; ark. druk. 11,6

ISBN 978-83-8331-798-4

e-ISBN 978-83-8331-799-1

Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego

90-237 Łódź, ul. Matejki 34A

www.wydawnictwo.uni.lodz.pl

e-mail: ksiegarnia@uni.lodz.pl

tel. 42 635 55 77

Spis treści

Od Autorów

7

Rozdział 1

Standaryzacja zasad rachunkowości w systemie regulacyjnym sprawozdawczości finansowej

11

1.1. Sprawozdawczość finansowa jednostek gospodarczych – zakres i znaczenie w gospodarce

11

1.1.1. Istota i zakres sprawozdania finansowego 11

1.1.2. Podmiot sprawozdawczy a rodzaje sprawozdań finansowych 19

1.1.3. Znaczenie sprawozdawczości finansowej w gospodarce 21

1.2. Standaryzacja w rachunkowości – istota procesu

22

1.2.1. Standardy w rachunkowości – koncepcje, postulaty, zasady i reguły 22

1.2.2. Standaryzacja i unifikacja w rachunkowości w nurcie jej harmonizacji 30

1.3. Standaryzacja zasad rachunkowości w Polsce

37

1.3.1. Przesłanki powstania Komitetu Standardów Rachunkowości – tworzenie nowego ładu regulacyjnego w rachunkowości polskiej 37

1.3.2. Pierwszy środowiskowy Komitet Standardów Rachunkowości KSR (1997–2002) 41

1.3.3. Ustawowy Komitet Standardów Rachunkowości (KSR) – organizacja i otoczenie instytucjonalne działania 43

1.3.4. Standardy, stanowiska i inne opracowania Komitetu 45

Rozdział 2

Wpływ Łódzkiej Szkoły Rachunkowości na standaryzację rachunkowości w Polsce

49

2.1. Podstawy i przesłanki autorstwa projektów standardów, stanowisk i innych opracowań Komitetu

49

2.2. Istota i podłoże rozwiązań zawartych w standardach KSR

56

2.2.1. Rachunek przepływów pieniężnych – KSR nr 1 56

2.2.2. Niezakończone usługi długoterminowe, w tym budowlane – KSR nr 3 62

2.2.3. Umowy leasingu, najmu i dzierżawy – KSR nr 5 67

2.2.4. Działalność deweloperska – KSR nr 8 71

2.2.5. Rzeczowe aktywa trwałe – KSR nr 11 74

2.2.6. Wartości niematerialne i prawne – Projekt KSR 82

2.3. Istota i podłoże rozwiązań zawartych w stanowiskach i ekspertyzach KSR	86
2.3.1. Prawa do emisji gazów cieplarnianych – Stanowisko KSR	86
2.3.2. Prawa majątkowe ze świadectw pochodzenia energii – Stanowisko KSR	95
2.3.3. Rzetelny i jasny obraz jednostki w jej sprawozdaniach finansowych – Stanowisko KSR	104
2.3.4. Działalność przewidziana do zaprzestania lub zaprzestana w sprawozdaniach finansowych – Stanowisko KSR	110
2.3.5. Wartość godziwa w rozliczaniu połączeń jednostek	114
2.3.6. Kryptoaktywa i kryptozobowiązania w rachunkowości – Ekspertyza KSR	118

Rozdział 3

Stosowanie krajowych standardów i stanowisk w obszarze gospodarczym, akademickim i zawodowym – wyniki badań **123**

3.1. Standardy i stanowiska KSR w praktyce: środowisko gospodarcze	123
3.1.1. Wykorzystanie KSR przez podmioty gospodarcze prowadzące działalność w Polsce – wyniki badania ankietowego	123
3.1.2. Wykorzystanie KSR przez największe podmioty gospodarcze prowadzące działalność w Polsce	131
3.1.3. Inne obszary wykorzystania KSR w praktyce gospodarczej – badanie pilotażowe	132
3.2. Standardy i stanowiska KSR w praktyce: środowisko akademickie	138
3.3. Standardy i stanowiska KSR w praktyce: kształcenie zawodowe	149

Zakończenie **153**

Załącznik **155**

Bibliografia **171**

Spis rysunków **183**

Spis tabel **185**

Spis wykresów **187**

Od Autorów

Monografia jest poświęcona standaryzacji polskiej rachunkowości i powstała w wyniku wieloletnich badań naukowych prowadzonych w Katedrze Rachunkowości Wydziału Zarządzania Uniwersytetu Łódzkiego, a koncentrujących się m.in. na wypracowywaniu paradygmatów i norm ogólnych, które pozwalają uczynić z rachunkowości skuteczne narzędzie identyfikacji procesów i zasobów, ich pomiaru oraz komunikacji informacji o pozycji majątkowej i dochodowej jednostek gospodarczych, zorientowanych zarówno na osiąganie zysku (sfera biznesu), jak i na realizację celów społecznie użytecznych (sfera finansów publicznych oraz organizacji pozarządowych NGOs).

W rachunkowości, zaliczanej do nauk społecznych, badania naukowe prowadzone są w dwu nurtach: pozytywnym i normatywnym. W nurcie pozytywnym badania naukowe koncentrują się na poznawaniu, diagnozowaniu i opisie zjawisk i stanów występujących w obszarze rachunkowości i na jej styku z otoczeniem. W podejściu normatywnym badania naukowe dostarczają wskazań, jak kształtować system rachunkowości i sprawozdawczości finansowej, tak by skutecznie i efektywnie realizował stawiane przed nim cele, zapewniając odpowiednią jakość informacji, głównie finansowych, dla ich użytkowników. Badania te mają zatem wpływ m.in. na: użyteczność informacji finansowych dla odbiorców i jakość podejmowanych przez nich decyzji gospodarczych, bezpieczeństwo obrotu gospodarczego, efektywność, transparentność i wiarygodność rynków finansowych i gospodarki jako całości. W nurcie praktycznym badania obejmowały m.in. ocenę: zgodności z przyjętymi normami, które są określone w stosownych regulacjach (przepisy prawne i środowiskowe), stopnia realizacji celów i strategii finansowych przyjmowanych przez uczestników rynku, wpływu przyjętych rozwiązań na pozycję majątkową i dochodową uczestników rynku.

Monografia koncentruje się na standaryzacji rachunkowości, u której podstaw leży tworzenie norm sporządzania, prezentacji i wykorzystywania sprawozdań finansowych w podejmowaniu decyzji gospodarczych. Przyczynia się ona do generowania wysokiej jakości informacji finansowych (oraz powiązanych z nimi informacji niefinansowych w obszarze ESG – Environment, Social, Governance – zrównoważonego rozwoju jednostek gospodarczych), które gwarantują właściwy rozwój całej gospodarki. Badania prowadzone są przez zespół wywodzący się z Łódzkiej Szkoły Rachunkowości (ŁSzR), której osiągnięcia w przedmiocie

standaryzacji rachunkowości dokumentuje m.in. publikacja *Łódzka szkoła rachunkowości w procesie transformowania systemu rachunkowości w Polsce w latach 1989–2016. Wyzwania dla praktyki i nauki* pod red. I.Sobańskiej i R.Ignatowskiego (Wydawnictwo UŁ, Łódź 2018).

Celem głównym monografii jest objaśnienie istoty, przebiegu, zakresu oraz wybranych skutków standaryzacji rachunkowości w Polsce. Cel główny monografii uzupełniają cele szczegółowe. Pierwszym z nich jest objaśnienie kluczowych pojęć, takich jak: sprawozdawczość finansowa, podmiot sprawozdawczy, rodzaje sprawozdań finansowych, standaryzacja i harmonizacja rachunkowości. Szczegółowe objaśnienie przebiegu procesu standaryzacji rachunkowości w Polsce, z uwzględnieniem wpływu Łódzkiej Szkoły Rachunkowości, stanowi drugi cel szczegółowy. Trzecim celem szczegółowym jest określenie zakresu przedmiotowego standaryzacji rachunkowości w Polsce. Czwarty cel szczegółowy sformułowano jako przedstawienie zakresu podmiotowego standaryzacji rachunkowości w Polsce. Ostatnim celem szczegółowym jest ocena postrzegania użyteczności standardów i stanowisk rachunkowości na sprawozdawczość finansową przez środowisko gospodarcze oraz na kształcenie akademickie i zawodowe w dziedzinie rachunkowości.

Struktura monografii wynika z przyjętych celów szczegółowych. W rozdziale pierwszym wprowadzamy w problematykę sprawozdawczości finansowej, opisując: jej fundamentalne podstawy (podrozdział 1.1), istotę standaryzacji w ujęciu koncepcyjnym (podrozdział 1.2) i procesy standaryzacji w Polsce, przedstawiając miejsce i działanie Komitetu Standardów Rachunkowości (KSR) w systemie regulacyjnym rachunkowości (podrozdział 1.3). Rozdział drugi koncentruje się na wskazaniu przesłanek do zaangażowania środowiska akademickiego z Łódzkiej Szkoły Rachunkowości (podrozdział 2.1) w proces stanowienia standardów i stanowisk w Polsce oraz na opisie głównych elementów tego procesu, w zakresie w jakim ich autorami są przedstawiciele ŁSzR (podrozdział 2.2 i 2.3). Rozdział trzeci stanowi empiryczną ilustrację przyjętej w opracowaniu tezy o wpływie standardów i stanowisk KSR, w szczególności tych opracowanych przez przedstawicieli ŁSzR na gospodarkę i społeczeństwo, na proces standaryzacji rozwiązań księgowych w Polsce, a w konsekwencji na jakość sprawozdawczości finansowej i bezpieczeństwo obrotu gospodarczego. W monografii wykorzystano różnorodne metody badawcze zarówno pierwotne, jak i archiwalne. Badania pierwotne obejmowały formę CAWI (ang. Computer-Assisted Web Interview) skierowaną do księgowych, biegłych rewidentów, osób wykorzystujących sprawozdania finansowe oraz nauczycieli akademickich. Przeprowadzono łącznie dwa badania ankietowe obejmujące dwie grupy respondentów – wskazanych wyżej praktyków gospodarczych oraz środowisko akademickie. Z kolei badania archiwalne polegały na analizie różnorodnych dokumentów, takich jak: sprawozdania finansowe, programy kształcenia, programy szkoleniowe, wyroki sądowe i interpretacje podatkowe (orzecznictwo) z wykorzystaniem bazy Lex Wolters Kluwer, jak również wybranych zasobów publikacji branżowych. W konsekwencji w rozdziale tym

zostały przedstawione wyniki badań odzwierciedlające ocenę stopnia wykorzystania KSR przez różne podmioty gospodarcze, organy sądowe, administracyjne i podatkowe, a także instytucje edukacyjne i organizacje zrzeszające profesjonalistów z dziedziny rachunkowości. Uzyskane wyniki badań wskazują na pozytywną ocenę przydatności poszczególnych standardów i stanowisk KSR przez środowisko gospodarcze i akademickie, jak również stopień popularyzacji tych regulacji w kształceniu akademickim i zawodowym.

Badania i rozważania zaprezentowane w monografii mieszczą się w ogólnosiwiatowym nurcie badań i działań regulacyjnych w przedmiocie harmonizacji (globalnej standaryzacji) i standaryzacji norm w rachunkowości. W zakresie szczegółowym badania objęły problemy ujmowania, wyceny i prezentacji informacji w sprawozdaniach finansowych w zakresie: rzeczowych aktywów trwałych, wartości niematerialnych, niezakończonych usług budowlanych, przepływów pieniężnych, certyfikatów zielonej energii, zasady rzetelnego i jasnego obrazu oraz szacowania wartości godziwej zasobów i procesów gospodarczych, zachodzących w podmiotach gospodarczych.

Autorzy tej publikacji składają podziękowania wszystkim tym, którzy przyczynili się do jej powstania w takim kształcie. W szczególności słowa podziękowania kierujemy w stronę: dr. hab. Stanisława Hońko, prof. USz, Prezesa Zarządu Głównego SKwP i członka Komitetu Standardów Rachunkowości, który wraz z kierowanym przez siebie zespołem opracował i przeprowadził – na użytek m.in. KSR – badanie ankietowe wśród członków SKwP w zakresie stosowania KSR, udostępniając przy tym jego wyniki, które zostały wykorzystane w trzecim rozdziale tego opracowania. Autorzy dziękują także członkom zespołu badawczego, składającego się z pracowników Katedry Rachunkowości Wydziału Zarządzania UŁ, w projekcie badawczym, o którym mowa w kolejnym akapicie, w tym w szczególności: dr. hab. Przemysławowi Kabalskiemu, prof. UŁ, dr. Przemysławowi Czajorowi oraz rodzimym autorom projektów dokumentów KSR, w tym: prof. dr. hab. Ewie Walińskiej, dr. hab. Mikołajowi Turzyńskiemu, prof. UŁ i dr. Jackowi Kalinowskiemu. Autorzy składają również podziękowania Komitetowi Standardów Rachunkowości, Stowarzyszeniu Księgowych w Polsce i Polskiej Izbie Biegłych Rewidentów za udostępnienie wielu informacji, które zostały wykorzystane w tym opracowaniu.

Monografia powstała w ramach projektu konkursowego „Wpływ nauki na społeczeństwo – edycja 2023”, finansowanego z subwencji ministerialnej, przyznanej Uniwersytetowi Łódzkiemu, który przystąpił do konkursu „Inicjatywa Doskonałości – Uczelnia Badawcza”.

Rozdział 1

Standaryzacja zasad rachunkowości w systemie regulacyjnym sprawozdawczości finansowej

1.1. Sprawozdawczość finansowa jednostek gospodarczych – zakres i znaczenie w gospodarce

1.1.1. Istota i zakres sprawozdania finansowego

Celem sprawozdawczości finansowej, stanowiącym także fundament procesów regulacyjnych, w tym ich standaryzacji w ujęciu krajowym i międzynarodowym, jest jasne i rzetelne odzwierciedlenie rzeczywistości ekonomiczno-społecznej w jakiej funkcjonuje jednostka gospodarcza, a następnie wyrażenie (komunikowanie)¹ jej w postaci sprawozdań finansowych ogólnego przeznaczenia, tj. kierowanych do szerokiego grona użytkowników. Sprawozdania finansowe z założenia mają spełniać potrzeby informacyjne ogółu interesariuszy przedsiębiorstwa, wchodzących z nim w bezpośrednie lub pośrednie interakcje gospodarcze lub społeczne, albo też poddanych oddziaływaniu ze strony podmiotu sprawozdawczego (np. oddziaływanie na otoczenie społeczne, ekologiczne czy polityczne). Jednym z kluczowych celów sprawozdawczości finansowej jest bowiem zabezpieczenie obrotu gospodarczego poprzez zapewnienie minimalnego zakresu informacji, w szczególności

¹ W literaturze przedmiotu można znaleźć szerokie rozumienie pomiaru, tj. łącznie z komunikowaniem. Por. E.Burzym, *Rachunkowość przedsiębiorstw i instytucji*, PWE, Warszawa 2008, s. 34.

dla użytkowników zlokalizowanych na zewnątrz przedsiębiorstwa, którzy z zasady nie mogą domagać się zindywidualizowanych informacji, wykraczających poza określone normy regulacyjne rachunkowości, którym podlega dany podmiot sprawozdawczy². Opisany kontekst odnosi się do dwóch zasadniczych funkcji rachunkowości – informacyjnej i rozliczeniowej, które w najszerszym ujęciu – społecznym – rozszerzają granice raportowania podmiotów gospodarczych o aspekty ESG (ang. *Environmental, Social, and Governance*)³. Wspomniane normy rachunkowości pełnią w tym przypadku swoistą funkcję atestacyjną. W swojej treści regulacje rachunkowości zapewniają niejednokrotnie, że ich prawidłowe stosowanie (przestrzeganie) przez podmiot gospodarczy zapewnia odpowiednią jakość sprawozdań finansowych⁴. Drugim poziomem atestacji jest w tym przypadku weryfikacja prawidłowości stosowania tychże rozwiązań przez audytorów zewnętrznych.

Właściwa realizacja funkcji informacyjnej i rozliczeniowej rachunkowości, oprócz prezentacji (komunikowania), wymaga także prawidłowej realizacji procesów rachunkowości, jak: identyfikacja zdarzeń gospodarczych możliwych do ujęcia w systemie rachunkowości, klasyfikacja i grupowanie ich do odpowiednich kategorii ekonomicznych i pozycji sprawozdawczych oraz pomiar lub wycena ich wartości (por. rysunek 1.1.1). Zapewnienie porównywalności danych prezentowanych w sprawozdaniach finansowych przeznaczonych do ogółu użytkowników zewnętrznych, zarówno w czasie, jak i w przestrzeni (pomiędzy podmiotami), wymaga odpowiedniej standaryzacji każdego z tych procesów, poprzez uznane lub przyjęte: modele, normy, konwencje czy regulacje szczegółowe (prawne lub środowiskowe), co stanowi przedmiot zainteresowania dalszej części monografii.

Sprawozdanie finansowe, stanowiące produkt finalny rachunkowości, musi cechować się odpowiednią wiązką atrybutów jakościowych, decydujących o jego użyteczności dla użytkowników⁵. W polskich regulacjach ustawy o rachunkowości⁶ (dalej u.rach.) nie zostały zdefiniowane cechy jakościowe *sensu stricto* sprawozdania finansowego lub zawartej w nim informacji finansowej. Zamiast tego mają one raczej formę zasad ogólnych. Kluczową cechą (zasadą), jaką mają się

2 I.Sobańska, E.Walińska, *Przyczynek do postrzegania struktury współczesnego systemu rachunkowości*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2018, t. 96 (152), s. 151–181.

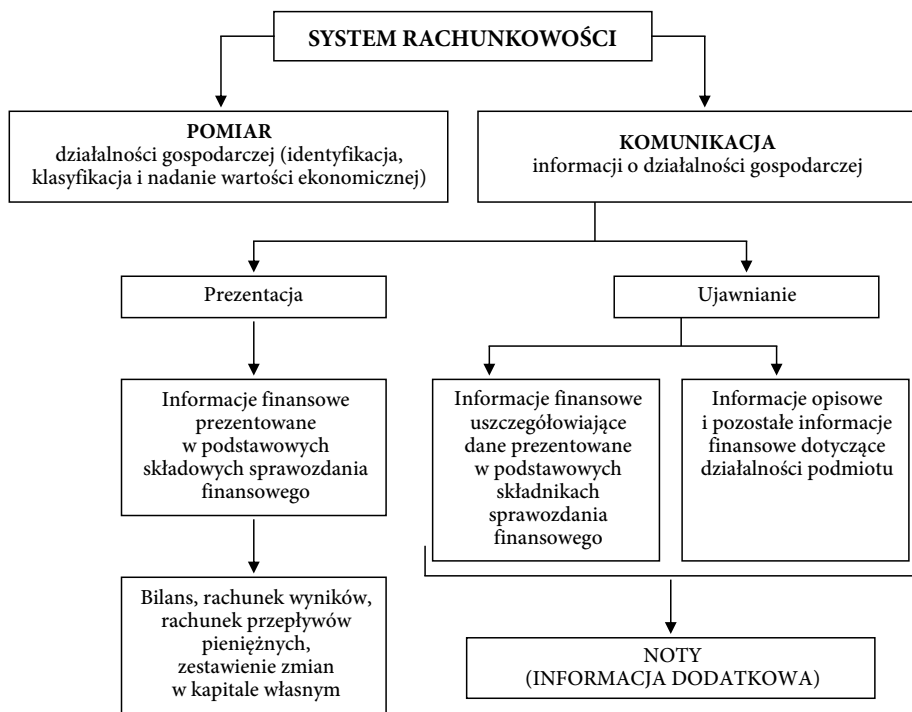
3 W Polsce regulacje w tym zakresie zostały wprowadzone na mocy ustawy z dnia 17 grudnia 2024 r. o zmianie ustawy o rachunkowości, ustawy o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2024 r. poz. 1863). Ustawa ta implementuje postanowienia Dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2022/2464 z dnia 14 grudnia 2022 r. w sprawie zmiany rozporządzenia (UE) nr 537/2014, dyrektywy 2004/109/WE, dyrektywy 2006/43/WE oraz dyrektywy 2013/34/UE w odniesieniu do sprawozdawczości przedsiębiorstw w zakresie zrównoważonego rozwoju, zwanej też Dyrektywą CSRD. W dalszej części monografii ten rodzaj raportowania nie będzie szerzej omawiany.

4 *Conceptual Framework for Financial Reporting* (2018), IASB, London.

5 M.Michalak, *Globalizacja a kształt systemów rachunkowości*, [w:] T.Martyniuk (red.), *Rachunkowość wobec procesów globalizacji*, Wydawnictwo Uniwersytetu Gdańskiego, Gdańsk 2002, s. 353–364.

6 Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (t.j. Dz.U. z 2023 r. poz. 120 ze zm.).

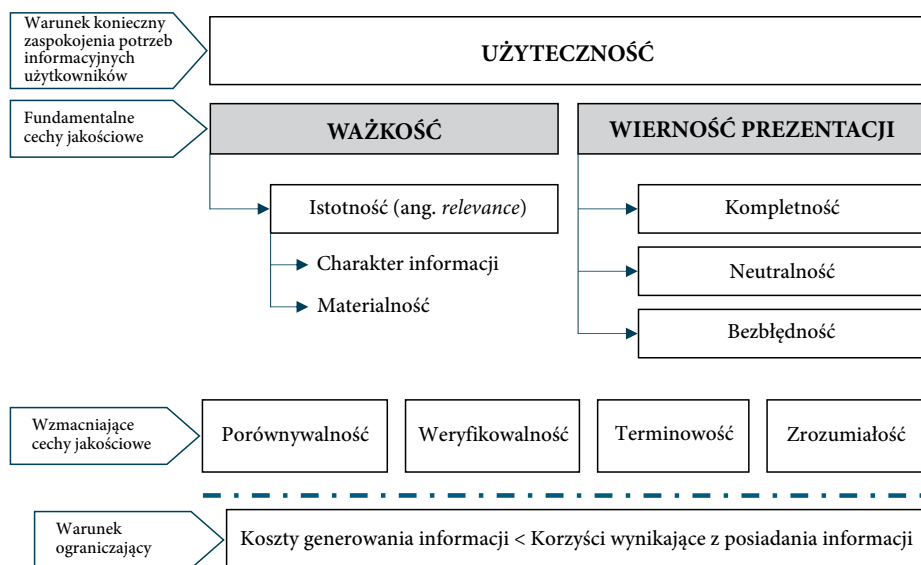
charakteryzować sprawozdania finansowe, jest rzetelne i jasne przedstawienie sytuacji majątkowej, finansowej i dokonań finansowych jednostki, wyrażone w art. 4 ust. 1 u.rach. Szerokie omówienie znaczenia tej cechy znalazło się w podrozdziale 2.3.3 w kontekście analizy stanowiska Komitetu Standardów Rachunkowości dotyczącego *Rzetelnego i jasnego obrazu jednostki w jej sprawozdaniach finansowych*, autorstwa dr. hab. R. Ignatowskiego z ŁSzR. Wspomnieć należy dodatkowo o zasadzie przewagi treści ekonomicznej nad formą prawną zdarzeń gospodarczych (art. 4 ust. 3 u.rach), istotności (art. 4 ust. 4a), ciągłości stosowanych zasad – porównywalności (art. 5 ust. 3) czy kompletności (art. 8 ust. 1).



Rysunek 1.1.1. Rachunkowość jako system pomiaru i komunikacji

Źródło: opracowano na podstawie E. Walińska, *Rachunkowość jako nauka – jej współdziałanie z dyscypliną finanse*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” 2014, t. 803, nr 66, s. 510.

Szerzej do kwestii definiowania cech jakościowych informacji finansowej podchodzą regulacje międzynarodowe rachunkowości w *Założeniach koncepcyjnych sporządzania i prezentacji sprawozdań finansowych IASB* (zob. rysunek 1.1.2).



Rysunek 1.1.2. Cechy jakościowe informacji finansowej według regulacji międzynarodowych
Źródło: opracowanie własne na podstawie *The Conceptual Framework for Financial Reporting*, IASB, 2010.

Jak wynika z rysunku 1.1.2, Rada Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (IASB) dokonała trzypoziomowej gradacji cech jakościowych informacji finansowej. Najważniejszym wyznacznikiem zdolności zaspokajania potrzeb informacyjnych jest użyteczność informacji, którą należy oceniać z perspektywy celów, którym ona służy. Już w 1973 r. R.M.Trueblood podkreślał, że „celem sprawozdań finansowych jest obsługa tych użytkowników, którzy polegają na sprawozdaniach finansowych jako na podstawowym źródle informacji o działalności spółek (...). Celem sprawozdań jest dostarczanie użytecznych informacji dla inwestorów do predykcji, oszacowań i porównań”.

Istotność (*relevance*)⁷ informacji jest definiowana w kontekście potrzeb decyzyjnych jej użytkowników. Informacja istotna to taka, która ma wpływ na decyzje podejmowane przez decydenta w ten sposób, że potwierdza lub zmienia jego dotychczasowe założenia co do zdarzeń przeszłych, teraźniejszych i przyszłych. Pominięcie informacji istotnych ogranicza użyteczność sprawozdania finansowego lub czyni je bezużytecznym. Istotność informacji może się przejawiać w dwóch wymiarach: 1) charakterze informacji (pojemności informacyjnej), 2) materialności informacji (*materiality*), czyli w rzędzie wielkości prezentowanych danych. Istotność w sensie ogólnym ma wyraźnie charakter jakościowy (kwalitatywny), materialność

7 R.M.Trueblood, *Study Group on the Objectives of Financial Statements*, AICPA 1973, s. 111.

zaś – charakter ilościowy (kwantytatywny). Istotność informacji na poziomie regulacyjnym odnosić się może do: rodzaju i zakresu informacji wymaganych do ujawnienia przez jednostkę, możliwości stosowania uproszczeń, zasad pomiaru, jak również stanowić może o priorytetyzacji obszarów wymagających standaryzacji⁸.

Wierność prezentacji (odzwierciedlenia) zjawisk ekonomicznych jest drugą, obok istotności, fundamentalną cechą jakościową informacji, determinującą użyteczność sprawozdania finansowego dla jego odbiorców. Wierność prezentacji to cecha jakościowa, która odnosi się do jak najlepszego odzwierciedlenia opisywanych w sprawozdaniu zjawisk ekonomicznych, których podmiotem jest jednostka gospodarcza. Odzwierciedlenie to ma najczęściej charakter liczbowy, ale może także przybierać formę opisową (np. noty do sprawozdania finansowego, informacji dodatkowej). Wierność prezentacji jest cechą syntetyczną stanowiącą wypadkową trzech cech elementarnych: kompletności, neutralności i bezbłędności.

Uzupełnieniem cech fundamentalnych są atrybuty wzmacniające cechy jakościowe, czyli cechy wpływające na poprawę użyteczności informacji zawartych w sprawozdaniach finansowych, poprzez oddziaływanie na istotność lub wierność prezentacji zdarzeń gospodarczych. Cechy te obejmują: porównywalność, sprawdzalność, terminowość i zrozumiałość. W tym kontekście należy zwrócić uwagę na porównywalność i sprawdzalność danych.

Porównywalność podnosi poziom użyteczności informacji finansowej. Każda informacja, która może być odniesiona (porównana) do określonego wzorca lub standardu, staje się bardziej użyteczna, daje bowiem podstawy do wyciągania wniosków, dokonywania ocen, generalizowania itp. Cecha ta na poziomie regulacyjnym w szczególny sposób wiąże się z procesem standaryzacji lub harmonizacji rozwiązań na poziomie krajowym i międzynarodowym. Rozbieżności w zasadach rachunkowości stosowanych w różnych krajach wpływają w silny sposób na gospodarkę i społeczeństwo, bowiem utrudniają podejmowanie decyzji inwestycyjnych i przepływ kapitału między poszczególnymi krajami, osłabiając w ten sposób krajowy i światowy rozwój gospodarczy, a tym samym dobrobyt obywateli⁹.

Z kolei sprawdzalność informacji to taka jej właściwość, która sprawia, że każdy użytkownik sprawozdania finansowego, który zastosuje algorytmy i modele, stanowiące podstawę generowania zawartych w nim informacji, uzyska jednakowe albo istotnie zbliżone wyniki. Także i w tym wymiarze aspekt regulacyjny, w tym standaryzacja funkcjonujących w praktyce rozwiązań, wpływa na realizację tej cechy jakościowej.

Jak wynika z przedstawionych wyżej rozważań, cechy jakościowe (jakość) informacji finansowych mają znaczenie nie tylko dla systemu sprawozdawczości finansowej podmiotów gospodarczych i dla jej użytkowników, przekładając się na realizację funkcji rachunkowości, ale także odgrywają istotną rolę w procesach regulacyjnych. Tworzą kontekst dla wyboru określonych rozwiązań w procesie

8 E.Walińska, M.Michalak, *Założenia fundamentalne i nadrzędne zasady rachunkowości*, [w:] E.Walińska (red.), *Meritum. Rachunkowość i sprawozdawczość finansowa*, Wolters Kluwer, Warszawa 2021, rozdział 3, s. 120–140.

9 Tamże.

tworzenia regulacji rachunkowości, jak również dla wyboru określonych obszarów problemowych wymagających uregulowania. Wspomnieć przy tej okazji należy także o ograniczającej cesze jakościowej, jaką jest relacja kosztów do korzyści, która wymaga rezygnacji z informacji lub stanowienia regulacji, których odpowiednio tworzenie lub obowiązywanie wymagałoby ponoszenia przez podmioty kosztów niewspółmiernych do korzyści.

Użyteczność informacji zawartych w sprawozdaniach finansowych podmiotów gospodarczych jest determinowana oczekiwaniami ich głównych użytkowników, którymi są:

- 1) inwestorzy (właściciele),
- 2) wierzyciele (kontrahenci, banki, leasingodawcy, inne podmioty),
- 3) organizacje finansujące (donatorzy, darczyńcy, fundusze wsparcia, w tym unijne),
- 4) organy skarbowe, organy emerytalne,
- 5) pracownicy,
- 6) społeczeństwo.

Zidentyfikowany w literaturze i regulacjach rachunkowości krąg faktycznych i potencjalnych użytkowników sprawozdań finansowych jest bardzo szeroki, co świadczy o sile i zakresie oddziaływania systemów sprawozdawczości finansowej w sferze społeczno-gospodarczej. Istotę i znaczenie współczesnych systemów rachunkowości i sprawozdawczości finansowej odzwierciedla definicja Carnegie, L.Parker, E.Tsahuridu, wskazująca, że: „Rachunkowość jest techniczną, społeczną i moralną praktyką związaną ze zrównoważonym wykorzystaniem zasobów i właściwym rozrachunkiem przed interesariuszami, aby umożliwić rozwój (rozkwit) organizacji, ludzi i przyrody”¹⁰.

Warte podkreślenia jest, że sprawozdania finansowe nie dostarczają i nie mogą dostarczyć wszystkich informacji, których potrzebują ich główni użytkownicy. Ci użytkownicy muszą wziąć pod uwagę istotne informacje z innych źródeł, np. ogólne warunki ekonomiczne i oczekiwania, wydarzenia polityczne i klimat polityczny oraz perspektywy branży i danego podmiotu. Należy ponadto podkreślić, że sprawozdania finansowe nie są przeznaczone do prezentacji wartości rynkowej podmiotu sprawozdawczego; dostarczają jedynie (aż) informacji, które pomagają ich użytkownikom oszacować wartość jednostki sprawozdawczej.

W myśl przywoływanych wcześniej, polskich regulacji rachunkowości, syntetyczny zakres informacyjny sprawozdań finansowych wyznacza art. 4 ust. 1 u.rach., wskazując, że winny one prezentować sytuację majątkową, finansową i wyniki finansowe jednostki.

Informacje dotyczące sytuacji majątkowej i finansowej są prezentowane w bilansie, określanym w standardach międzynarodowych mianem „sprawozdania z sytuacji finansowej”¹¹. Przedstawienie sytuacji majątkowej i finansowej podmiotu

10 G.Carnegie, L.Parker, E.Tsahuridu, *It's 2020: What is Accounting Today?*, „Australian Accounting Review” 2021, Vol. 31, No. 96, s. 65–73.

11 MSR 1 „Prezentacja sprawozdań finansowych”, Rozporządzenie Komisji (WE) nr 1126/2008 z dnia 3 listopada 2008 r. przyjmujące określone międzynarodowe standardy rachunkowości zgodnie z rozporządzeniem (WE) nr 1606/2002 Parlamentu Europejskiego i Rady.

wymaga zdefiniowania podstawowych kategorii bilansowych (aktywa, zobowiązania, kapitał własny) oraz ich odpowiedniego ustrukturalizowania, które mieści w sobie określoną treść informacyjną dla odbiorców.

Dwustronne ujęcie tych środków w bilansie wynika z zastosowania dwóch różnych przekrojów: rzeczowego i finansowego. Przekrój rzeczowy w aktywach bilansu polega na ugrupowaniu środków gospodarczych według postaci ich występowania oraz funkcji, jaką spełniają. Natomiast przekrój finansowy w pasywach bilansu przedstawia wartość tych środków według źródeł ich finansowania, określanych mianem funduszy. Bezwzględna, obustronna współzależność środków i funduszy, leżąca u podstaw równowagi bilansowej oznacza, że środki gospodarcze są rzeczowym ucieleśnieniem funduszy, fundusze zaś – finansowym odpowiednikiem konkretnych środków gospodarczych¹².

Zarówno w aspekcie informacyjnym (perspektywa odbiorców, gospodarki, społeczeństwa), jak i regulacyjnym (decyzji o ustanowieniu takich a nie innych regulacji prawnych lub środowiskowych) kluczowe jest zrozumienie gospodarczego znaczenia określonych grup i pozycji aktywów i pasywów oraz zachodzących między nimi relacji dla oceny podmiotu gospodarczego i podejmowania decyzji gospodarczych, ale także dla przewidywania perspektyw jego funkcjonowania i rozwoju z uwzględnieniem konsekwencji dla interesariuszy¹³. Przyjęcie określonych rozwiązań w regulacjach, a następnie w polityce rachunkowości jednostki, oddziałuje bowiem na procesy gospodarcze w skali mikro, a na poziomie makro na funkcjonowanie gospodarki i społeczeństwa. Na przykład przyjęcie rozwiązania pozwalającego na aktywowanie określonych nakładów na rozwój w wartościach niematerialnych i prawnych będzie skutkowało wyższą wartością majątku trwałego podmiotu i aktywów ogółem oraz relatywnie wyższym wynikiem finansowym jednostki niż w sytuacji zastosowania podejścia ostrożnego na poziomie regulacji, co nakazywałoby odpisać te nakłady w koszty okresu. Obydwa podejścia w odmienny sposób wpływają na ocenę rentowności firmy, osiąganą przez nią stopę zwrotu z aktywów (kapitału) i ryzyko, a w konsekwencji na jej ocenę kredytową przez wierzycieli instytucjonalnych (np. banki). W konsekwencji decyzja o przyznaniu kredytu lub jego odmowie wpłynie na możliwość realizacji określonych przedsięwzięć i projektów, poziom zatrudnienia, wysokość płaconych podatków, składki na ubezpieczenia społeczne, a w końcu na poziom dobrobytu społeczeństwa.

Z punktu widzenia niniejszej monografii podobnej analizy wymagają kolejne składniki sprawozdania finansowego i konsekwencje określonych rozwiązań regulacyjnych lub polityki rachunkowości w ich zakresie. Przyjęcie tej perspektywy pozwala dostrzec znaczenie rozwiązań regulacyjnych omawianych w rozdziale 2, jak również ich wpływ na rezultaty badań prezentowanych w rozdziale 3.

12 E.Burzym, *Rachunkowość przedsiębiorstw...*, s. 395.

13 E.Walińska, M.Michalak, *Jak czytać sprawozdania finansowe? Co kryje się w liczbach i między liczbami?*, „Dziennik Gazeta Prawna”, 16 czerwca 2014, nr 115 (3756), s. F1–F8.

Omawiając prezentację wyników finansowych jednostki, odnieść się trzeba do rachunku zysków i strat i kategorii ekonomicznych – przychodów i kosztów. W tym kontekście szczególne znaczenie dla zrozumienia jakości generowanego wyniku finansowego jednostki i jego trwałości ma struktura tego sprawozdania. Istotny jest zatem sposób uregulowania zasad pomiaru wyniku finansowego, np. w przypadku umów długoterminowych czy przedsięwzięć deweloperskich (KSR nr 3 i KSR nr 8 – por. podrozdziały 2.2.2 i 2.2.4), wpływających bezpośrednio na jego wysokość (rentowność jednostki), jak również klasyfikacja określonych skutków finansowych zdarzeń gospodarczych do określonego obszaru wyniku finansowego w strukturze rachunku zysków i strat.

Istotnym uzupełnieniem pomiaru wyniku finansowego jednostki jest sprawozdanie z przepływu środków pieniężnych informujące o zdolności jednostki do generowania gotówki, a tym samym zachowania płynności finansowej jako krytycznego warunku przetrwania jednostki gospodarczej. Zrozumienie znaczenia tego sprawozdania, w tym jego struktury, w procesie oceny podmiotów gospodarczych, a także z wynikających zeń konsekwencji pozwala lepiej zrozumieć znaczenie regulacji KSR nr 1, prezentowanych w podrozdziale 2.2.1 oraz wyniki badań przedstawionych w rozdziale 3.

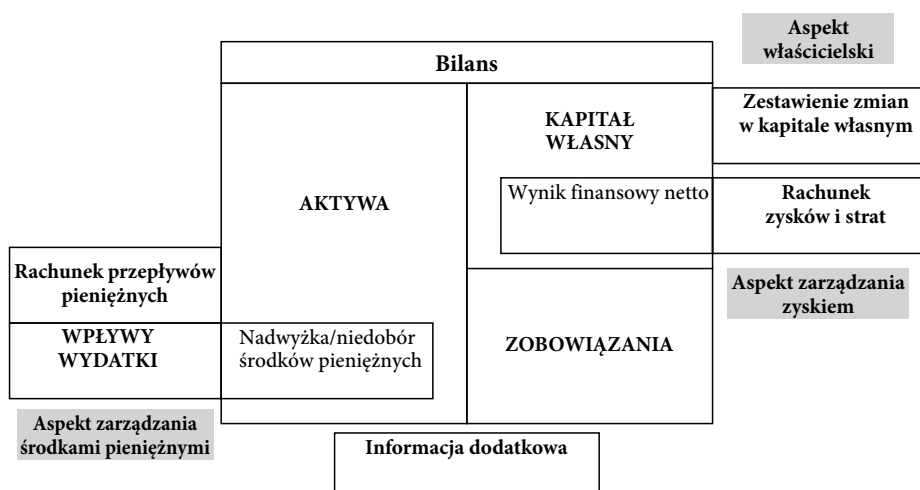
Pozostałymi składowymi sprawozdania finansowego są:

- sprawozdanie ze zmian w kapitale własnym,
- informacja dodatkowa (noty).

Składniki wchodzące w skład sprawozdania finansowego są zintegrowane i wzajemnie się uzupełniają. Przez lata ich zakres informacyjny był rozszerzany, głównie o takie dane, które miały na celu objaśniać syntetyczne pozycje w nich prezentowane. Stąd też pojawiała się informacja dodatkowa (zob. rysunek 1.1.3).

W polskim systemie regulacyjnym rachunkowości obowiązuje się wszystkie jednostki, objęte podmiotowo przepisami u.rach., do sporządzania zróżnicowanych swym zakresem składowych sprawozdań finansowych. W dużej mierze zależy to od statusu jednostki (emitent publiczny, inna jednostka zainteresowania publicznego, jednostka sektora finansów publicznych, inna jednostka), formy prawnej (jak np. przedsiębiorstwo państwowe, spółka prawa handlowego, w tym spółka kapitałowa, spółdzielnia, towarzystwo ubezpieczeń wzajemnych), jej wielkości (jednostka mikro, mała, średnia), orientacja na zyski (jednostki zorientowane na zyski, organizacje nieorientowane na zyski, jak np. fundacje, stowarzyszenia), struktura organizacyjna (jednostka bez wydzielonych oddziałów, jednostka wielooddziałowa)¹⁴.

14 E.Walińska, *Sprawozdania finansowe – istota, struktura i zakres informacyjny*, [w:] E.Walińska (red.), *Zasady wyceny bilansowej i ustalania wyniku zgodnie ze znowelizowaną Ustawą o rachunkowości*, Centrum Controllingu i Analiz Ekonomicznych, Łódź 2002, s. 69–95, E.Walińska, B.Bek-Gaik, J.Gad, *Sprawozdawczość finansowa i niefinansowa przedsiębiorstwa – w kierunku integracji*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2016, s. 11–15.



Rysunek 1.1.3. Model prezentacji informacji w sprawozdaniu finansowym – stan obecny

Źródło: E.Walińska, B.Bek-Gaik, J.Gad (2016), *Sprawozdawczość finansowa i niefinansowa przedsiębiorstwa – w kierunku integracji*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2016, s. 15.

1.1.2. Podmiot sprawozdawczy a rodzaje sprawozdań finansowych¹⁵

Podmiot sprawozdawczy jest podmiotem, który na mocy obowiązujących przepisów w jurysdykcji, w której działa, jest zobowiązany lub decyduje się fakultatywnie na sporządzanie sprawozdań finansowych dla użytku publicznego. Podmiot sprawozdawczy może być pojedynczym, odrębnym podmiotem lub częścią podmiotu, ale może także obejmować więcej niż jeden, odrębny podmiot gospodarczy. Podmiot sprawozdawczy nie musi być koniecznie podmiotem wydzielonym prawnie.

Gdy jeden podmiot (w polskim systemie prawnym nazywany jednostką dominującą) sprawuje kontrolę nad innym podmiotem (jednostką zależną), to zwykle dla takiej struktury wielopodmiotowej, zwanej grupą (w polskim systemie prawnym – grupą kapitałową) sporządza się sprawozdania finansowe. Jeśli jednostka sprawozdawcza obejmuje zarówno jednostkę dominującą, jak i jej spółki zależne, sprawozdania finansowe jednostki sprawozdawczej określane są mianem skonsolidowanego sprawozdania finansowego.

¹⁵ Opracowano z wykorzystaniem *Conceptual Framework for Financial Reporting*, IASB, London 2018, pkt 3.10–3.18.

Jeśli podmiot sprawozdawczy obejmuje dwa lub więcej podmiotów, które nie są ze sobą powiązane relacją jednostka dominująca – jednostka zależna, sprawozdania finansowe podmiotu sprawozdawczego określane są jako „połączone sprawozdania finansowe” (*combined financial statements*). Określenie właściwej granicy podmiotu sprawozdawczego może być trudne, jeśli podmiot sprawozdawczy:

- a) nie jest podmiotem prawnym i
- b) nie obejmuje wyłącznie podmiotów prawnych, powiązanych relacją jednostka dominująca – jednostka zależna.

W takich przypadkach określenie granicy podmiotu sprawozdawczego jest podyktowane potrzebami informacyjnymi głównych użytkowników sprawozdań finansowych takiego podmiotu sprawozdawczego. Użytkownicy ci potrzebują odpowiednich informacji, które wiernie przedstawiają to, co rzekomo mają przedstawiać. Wierne przedstawienie (wierna prezentacja) wymaga, aby:

- a) granica podmiotu sprawozdawczego nie zawierała dowolnego lub niekompletnego zestawu działań gospodarczych;
- b) uwzględnienie tego zestawu działań gospodarczych w granicach podmiotu sprawozdawczego skutkowało dostarczeniem neutralnych informacji i
- c) podano opis tego, w jaki sposób ustalono granicę podmiotu sprawozdawczego i co stanowi podmiot sprawozdawczy¹⁶.

W polskim systemie regulacyjnym rachunkowości obliguje się wszystkie jednostki, objęte podmiotowo przepisami u.rach., do sporządzania niektórych rodzajów sprawozdań finansowych. W dużej mierze zależy to od statusu jednostki (emitent publiczny, inna jednostka zainteresowania publicznego, jednostka sektora finansów publicznych, inna jednostka), formy prawnej (jak np. przedsiębiorstwo państwowe, spółka prawa handlowego, w tym spółka kapitałowa, spółdzielnia, towarzystwo ubezpieczeń wzajemnych), jej wielkości (jednostka mikro, mała, średnia), orientacji na zyski (jednostki zorientowane na zyski, organizacje niezoorientowane na zyski, jak np. fundacje, stowarzyszenia), struktury organizacyjnej (jednostka bez wydzielonych oddziałów, jednostka wielooddziałowa).

Biorąc pod uwagę spółkę akcyjną, zarejestrowaną w Polsce, zaliczaną do emitentów publicznych, notujących swe wyemitowane papiery wartościowe na kapitałowym rynku regulowanym (np. na Giełdzie Papierów Wartościowych w Warszawie), która posiada wielooddziałową strukturę organizacyjną, w tym także zlokalizowane poza granicami Polski, oraz która kontroluje inne jednostki zależne, sporządza ona (także w jej ramach) statutowe:

- 1) odrębne, samodzielne sprawozdania finansowe każdego z wyodrębnionych oddziałów (na mocy art. 4 ust. 3 w powiązaniu z art. 51 ust. 1 i 2 u.rach.);
- 2) łączne sprawozdanie finansowe – dla całej spółki (na mocy art. 51 ust. 1 i 2 u.rach.);

16 I.Sobańska, E.Walińska, *Przyczynek do postrzegania struktury współczesnego systemu rachunkowości*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2018, t. 96 (152), s. 151–181.

3) skonsolidowane sprawozdanie finansowe – dla grupy kapitałowej, której jest jednostką dominującą (na mocy art. 55 w powiązaniu z art. 56 ust. 5 u.rach.).

Połączone sprawozdania finansowe (*combined financial statements*) nie są powszechną praktyką w światowej sprawozdawczości finansowej, także polskiej. Sporządzanie ich wymagane jest obecnie jedynie w kilku jurysdykcjach, do których należą¹⁷:

- 1) USA – łączone i/lub wyodrębnione sprawozdania finansowe są przygotowywane od dziesięcioleci na potrzeby transakcji na rynku kapitałowym w oparciu o wymogi regulacyjne, w tym rozporządzenia SEC S-X 3-05 na formularzach SEC S-1 lub F-1;
- 2) Hongkong – tu powszechną praktyką wśród spółek ubiegających się o notowanie jest przeprowadzanie reorganizacji proponowanych połączonych i/lub wydzielonych komponentów notowanych przed notowaniem. Temu służą właśnie połączone sprawozdania finansowe;
- 3) Kanada – zgodnie z Polityką Towarzystwającą Krajowemu Instrumentowi 41-101 (Wymagania dotyczące ogólnego prospektu), należy przedstawić sprawozdania finansowe głównej działalności emitenta. Ta obejmuje zazwyczaj nowo nabyte znaczące przejęcie, co jest odzwierciedlane w sprawozdaniach połączonych i/lub wydzielonych;
- 4) Meksyk – zgodnie z zasadami Meksykańskiej Narodowej Komisji Bankowej i Papierów Wartościowych, wszystkie spółki ubiegające się o notowanie na Meksykańskiej Giełdzie Papierów Wartościowych muszą przedstawić historyczne sprawozdania finansowe proponowanych połączonych i/lub wydzielonych składników notowań za odpowiednie wymagane okresy;
- 5) UE – zgodnie z dyrektywą UE dotyczącą prospektów emisyjnych, emitent może zostać zobowiązany przez organ krajowy do przedstawienia łączonych i/lub wydzielonych sprawozdań finansowych. Jednakże – jak dotąd – na sporządzanie takich sprawozdań jeszcze nie zdecydował się żaden z krajów członkowskich.

1.1.3. Znaczenie sprawozdawczości finansowej w gospodarce

Jak wskazywano już wyżej, znaczenie sprawozdawczości finansowej w gospodarce jest niezwykle istotne i wieloaspektowe. Dostarcza ona użytecznych, w tym rzetelnych informacji, które dzięki temu budują zaufanie użytkowników informacji generowanych przez system rachunkowości jednostki – inwestorów, kredytodawców oraz innych interesariuszy.

¹⁷ Zob. *Combined and/or carve-out financial statements. IFRS application guidance*, KPMG, IFRG Limited, London 2017, April.

Sprawozdania finansowe są kluczowe – choć nie jedyne co do źródła informacji – w podejmowaniu decyzji inwestycyjnych. Inwestorzy, zarówno obecni, jak i potencjalni, analizują je, aby ocenić możliwe ryzyko i korzyści związane z inwestycją. Pełnią także ważną rolę w podejmowaniu decyzji kredytowych – kredytodawcy (i inni pożyczkodawcy) co do zasady oceniają zdolność kredytową jednostki na podstawie jej sprawozdań finansowych. Jeśli zaś takie sprawozdania są przedmiotem badania przez niezależnego biegłego rewidenta, to wówczas zaufanie do takich sprawozdań, a przez to jednostki, której dotyczy, znacząco wzrasta.

Sprawozdania finansowe stanowią źródło wiedzy w zarządzaniu państwem – organy rządowe i inne z kręgu administracji państwowej wykorzystują dane ze sprawozdań finansowych do analizy i oceny kondycji gospodarki, identyfikowania trendów oraz podejmowania decyzji politycznych.

Sprawozdawczość finansowa jednostek gospodarczych jest niezbędna w zarządzaniu finansami jednostek gospodarczych. Zarządy przedsiębiorstw wykorzystują ją do podejmowania decyzji dotyczących w szczególności alokacji zasobów i planowania strategicznego.

Reasumując, sprawozdawczość finansowa chroni interesy różnych grup społecznych, w tym właścicieli (akcjonariuszy, wspólników, udziałowców), dostawców i klientów, poprzez dostarczanie im informacji finansowych o działalności jednostki. Jest kluczowa dla funkcjonowania rynku; przyczynia się bowiem do zapewnienia bezpieczeństwa obrotu gospodarczego.

1.2. Standaryzacja w rachunkowości

– istota procesu¹⁸

1.2.1. Standardy w rachunkowości – koncepcje, postulaty, zasady i reguły

Standaryzacja w rachunkowości może być postrzegana w taki sam sposób, jak w innych obszarach działalności człowieka. Powszechnie uznaje się, że standaryzacja to proces tworzenia protokołów w celu zarządzania tworzeniem produktu w oparciu o konsensus wszystkich właściwych stron w danej dziedzinie (branży). Takie znormalizowane produkty zapewniają, że produkty wytworzone w określonej

¹⁸ W opracowaniu tego podrozdziału wykorzystano treści zawarte w autorskim opracowaniu: R. Ignatowski, *Instytucjonalne uwarunkowania i otoczenie globalnych standardów rachunkowości*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2008.

dziedzinie (branży) mają spójną jakość i są równoważne innym porównywalnym produktom w tej samej branży. Standaryzacja pomaga również w zapewnieniu bezpieczeństwa, interoperacyjności i zgodności wytwarzanych produktów. Niektóre ze stron zaangażowanych w procesy standaryzacji obejmują użytkowników, grupy interesów, rządy, korporacje i organizacje normalizacyjne.

W przypadku rachunkowości standaryzacja odnosi się do norm, które głównie wyznaczają zasady w sprawozdawczości finansowej. Produktem standaryzacji jest tu standard rachunkowości, a w jego tworzenie zaangażowani są wszyscy uczestnicy procesów sprawozdawczych, którzy:

- 1) wykorzystują owe standardy do sporządzania sprawozdań finansowych – podmioty gospodarcze i za nie odpowiedzialni: księgowi, zarządy, organy nadzoru korporacyjnego;
- 2) weryfikują ich poprawność zastosowania – firmy audytorskie i biegli rewidenci w nich zatrudnieni;
- 3) wykorzystują w procesach decyzyjnych na szczeblu decyzji inwestycyjnych – analitycy finansowi, inwestorzy obecni i potencjalni;
- 4) wykorzystują w ocenie sytuacji finansowej i dokonaniach finansowych podmiotu przy decyzjach o zasadności, racjonalności lub opłacalności zaangażowania kapitałowego – banki, pożyczkodawcy, agencje ratingowe;
- 5) dbają o zapewnienie bezpieczeństwa działania systemu gospodarczego – organy regulacyjne danych gospodarek (państwowych lub społeczności wielonarodowych, jak np. Unia Europejska), organy nadzoru nad danym rynkiem, np. finansowym, jak Komisja Nadzoru Finansowego.

Biorąc pod uwagę ten krąg zainteresowanych standaryzacją rachunkowości, zasadnym jest, by produkty standaryzacji – standardy rachunkowości, były wypracowywane w konsensusie ich interesów. Aby taki zapewnić, za właściwe uznaje się współdziałanie przedstawicieli tych stron w gremiach, które owe standardy opracowują.

W dyskusji nad standaryzacją rachunkowości kluczowe jest pojęcie, od którego się ona wywodzi: standardu rachunkowości. Ogólnie, przez standard rachunkowości rozumie się określoną zasadę (normę postępowania), która przez jej szerokie zaakceptowanie w danym otoczeniu gospodarczym powinna być przestrzegana i stosowana w praktyce rachunkowości¹⁹. W tym duchu utrzymana jest definicja standardu rachunkowości M. Harveya i F. Keera, którzy identyfikują go z „metodą lub podejściem do sporządzania sprawozdania finansowego, które zostały wybrane [spośród możliwych rozwiązań – przyp. wł.] przez ciało regulujące zawód”²⁰. Jak wskazuje A. Jaruga, „pojęcie standardu rachunkowości zostało ugruntowane w Wielkiej Brytanii i USA w rozumieniu wzorca, normy promulgowanej przez krajowe ciało ekspertów rachunkowości i przedstawicieli nauki,

19 Zob. D. French, *Dictionary of Accounting Terms*, Croner Publications, Kingston upon Thames 1985, s. 7.

20 Zob. M. Harvey, F. Keer, *Financial Accounting. Theory and Standards*, 2nd Ed., Prentice/Hall International 1983, s. 9, tłumaczenie własne.

co jest poprzedzone długim okresem badań i szeroko zakrojonych konsultacji z dużym udziałem praktyków. Standardy rachunkowości obejmują przedmiotowo pozycję po pozycji zagadnienia dotyczące uznania (...), pomiaru (wyceny) i prezentacji w bilansie i innych sprawozdaniach finansowych ich wyróżnionych składników oraz wykazywanie informacji dodatkowych w notach i objaśnieniach²¹. W niektórych krajowych systemach rachunkowości pojęcie standaryzacji równoważone jest z pojęciem „regulacji rachunkowości”, „praktyki rachunkowości” lub po prostu „zasadą rachunkowości”. Ma to miejsce szczególnie w tych systemach rachunkowości, które oparte są na normach środowiskowych, w których standardy rachunkowości tworzą podstawowe ich elementy, określające głównie zasady sporządzania sprawozdań finansowych powszechnego zastosowania (np. USA, Wielka Brytania, Australia, kraje Beneluksu, nawet Chiny czy Rosja). W tych krajach, w których system regulacji rachunkowości oparty jest głównie na normach prawnych: w randze ustaw lub stosownych dekrétów czy rozporządzeń, standardy rachunkowości – jeśli występują – stanowią uzupełnienie tychże norm prawnych. Przykładem są tu polskie krajowe standardy rachunkowości, niemieckie standardy rachunkowości, francuskie standardy rachunkowości lub japońskie standardy rachunkowości²².

We wskazanych wcześniej definicjach standardu rachunkowości, wywodzących się z normatywnych teorii rachunkowości i przyjmowanych na użytek regulacji rachunkowości, pojęcia zasady, reguły, procedury, praktyki stosowane były zamiennie. Jest to oczywiście dość duże uproszczenie, czynione wyłącznie na użytek zdefiniowania pojęcia standardu rachunkowości. Warto jednak wskazać na odmienne znaczenia samych tych pojęć, opisujących standard. Objęte są one bardziej ogólnym pojęciem: „fundamentalnych pojęć rachunkowości”²³, określanym z kolei jako założenia i normy rachunkowości²⁴. Te fundamentalne pojęcia rachunkowości, stosowane głównie w stosunku do rachunkowości finansowej przedsiębiorstw, z założenia odnoszą się do celów rachunkowości – stosowane są w celu wyboru spośród wielu określeń, dzięki którym możliwe jest formułowanie pożądanых zachowań o tym, jak ujmować, mierzyć i komunikować informacje generowane przez rachunkowość. Tworzą więc podstawowy, fundamentalny aparat pojęciowy rachunkowości, w określeniu używanym przez A. Jarugę „ramy konceptualne”, a według A. Szychty możliwe byłoby nazwanie go zbiorem paradygmatów

21 Zob. A.A. Jaruga, *Systemy regulacji rachunkowości a międzynarodowa harmonizacja i standaryzacja*, [w:] A.A. Jaruga (red.), *Międzynarodowe regulacje rachunkowości. Wpływ na rozwiązania krajowe*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2002, s. 6.

22 Por. tamże, s. 9. Zob. także J. Wołkowski, *Procesy normalizacji rachunkowości w Polsce*, [w:] A. Jarugowa (red.), *Współczesne problemy rachunkowości*, PWE, Warszawa 1991, s. 42–47.

23 W języku angielskim używa się określenia *fundamentals*. Zob. np. A.J.H. Enthoven, *Accountancy and Economic Development Policy*, North-Holland Publishing Company, New York 1970, s. 30.

24 Tamże, s. 31.

rachunkowości finansowej²⁵, który stanowi zwykle podstawę szczegółowych regulacji, tworzonych głównie na użytek praktyki. Obecnie w świecie za podstawowe dla tworzenia systemów regulacji rachunkowości uznaje się założenia opracowane w systemie amerykańskich regulacji rachunkowości (Statements of Financial Accounting Concepts, SFAC lub CON²⁶) oraz „Założenia koncepcyjne sprawozdawczości finansowej”, opracowane przez IASC na użytek tworzenia i stosowania MSSF, przyjęte i wydane w 2018 r., a będące nieco zmienioną wersją ich źródłowych treści z 1989 r.²⁷

Na fundamentalne pojęcia rachunkowości, według wiodącej w tym zakresie szkoły amerykańskiej, składają się: koncepcje, postulaty, zasady i reguły²⁸. W innym, brytyjskim ujęciu, stosowane są określenia: koncepcje, podstawy oraz

25 Zob. A.Szychta, *Etapy ewolucji i kierunki integracji metod rachunkowości zarządczej*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2007, s. 13.

26 Jak dotąd, odpowiedzialna obecnie za stanowienie standardów w USA amerykańska Rada Standardów Rachunkowości Finansowej (FASB), głównie na podstawie zaleceń wydanych przez Study Group on the Objectives of Financial Statements (zwanych „Trueblood Report” od nazwiska przewodniczącego tej roboczej grupy), opracowała siedem dokumentów tworzących SFAC. Są to w kolejności (w nawiasie podana jest data przyjęcia dokumentu): SFAC No. 1 *Objectives of Financial Reporting by Business Enterprises* (1978), SFAC No. 2 *Qualitative Characteristics of Accounting Information* (1980 ze zmianą z 1985), SFAC No. 3 *Elements of Financial Statements of Business Enterprises* (1980), zastąpiony przez SAFC No. 6 *Elements of Financial Statements* (1985), SFAC No. 4 *Objectives of Financial Reporting by Nonbusiness Organizations* (1980), SFAC No. 5 *Recognition and Measurement in Financial Statements of Business Enterprises* (1984) oraz SFAC No. 7 *Using Cash Flow Information and Present Value in Accounting Measurements* (2000). Zob. *Statements of Financial Accounting Concepts*, FASB, John Wiley & Sons, New York 2006. Zob. także *Report of the Study Group on Objectives of Financial Statements*, „The Trueblood Report”, AICPA, New York 1993. Rozwój systemu rachunkowości w USA, szczególnie podkreślając znaczenie i ewolucję założeń koncepcyjnych rachunkowości, którą następnie przyjęły inne krajowe oraz międzynarodowe ciała regulujące rachunkowość, klarownie przedstawia i analizuje J.J.Young, *Making up users*, „Accounting, Organizations and Society” 2006, Vol. 31, s. 579–600. W literaturze polskiej system rachunkowości w USA z uwzględnieniem jej podstaw metodologicznych (założeń koncepcyjnych) i jego złożoność opisuje m.in. J.Turyna, *Standardy Sprawozdawczości Finansowej. MSR – US GAAP – Polskie Ustawodawstwo*, Difin, Warszawa 2006, szczególnie s. 22–40; S.T.Surdykowska, *Rachunkowość międzynarodowa*, Kantor Wydawniczy Zakamycze, Kraków 1999, s. 143–183. Zob. także E.A.Hendriksen, M.F. van Breda, *Teoria rachunkowości*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2002, s. 108–134.

27 *Conceptual Framework for Financial Reporting*, IASB, London 2018; *Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements*, IASC, London 1989.

28 W omawianym zakresie fundamentalnych założeń mieści się także pojęcie „standardy”, równoznaczne z pojęciem „kryteriów”, które utożsamia się także z pojęciem „koncepcji”. Stosowane było w terminologii amerykańskiej w opracowaniach studialnych American Accounting Association (AAA) nad teorią i podstawami rachunkowości finansowej. AAA zaliczała do standardów cztery kryteria, jakie powinny być zastosowane przy ocenie informacji pochodzących z rachunkowości: odpowiedniość (*relevance*), wiarygodność (*verifiability*), nieobciążenie błędem (*freedom from bias*) oraz kwantyfikowalność (*quantifiability*), czyli liczbowe wyrażenie cechy. Zob. np. *A Statement of Basic Accounting Theory*, American Accounting Association, Evanstone, Il. 1966, s. 7. W tym samym jednak opracowaniu, inny z autorów, H.Sprouse,

polityki²⁹. W Polsce zaś, jedynie niektórzy teoretycy rachunkowości przywiązują do tego wagę³⁰ – inni, praktyka i tworzące ją często regulacje rachunkowości, zamiennie posługują się tymi pojęciami, często stosując jedynie pojęcie zasad rachunkowości³¹ (utożsamianych z polityką rachunkowości, tj. głównie z wyborem i zastosowaniem niektórych spośród alternatywnych rozwiązań w ramach wymogów, określonych w regulacjach rachunkowości), a niekiedy także pojęciem założeń, utożsamianych z całościowym aparatem pojęciowym rachunkowości jako podstawy do stosowania zasad rachunkowości w praktyce. W literaturze, także zagranicznej, można jednak spotkać wiele określeń odnoszących się do fundamentalnych pojęć rachunkowości oraz przypisywanych im znaczeń, co naturalnie przyczynia się do niepotrzebnych nieporozumień w komunikacji między użytkownikami literatury rachunkowości³². Przypisanie im tu konkretnych znaczeń będzie kluczowe z punktu widzenia tworzenia i stosowania standardów rachunkowości oraz określania typów ich systemów: np. standardy oparte na zasadach lub standardy oparte na regułach. Z tych względów ich opis oraz analiza będą formułowane jedynie na użytek identyfikacji odrębności wskazanych wyżej klasyfikacji systemów rachunkowości, stąd dość pobieżnie³³.

Przez „koncepcję” w znaczeniu ogólnym można rozumieć zmysłowe wizje, w szczególności ogólnie określoną ideę, sformułowaną przez połączenie elementów z danej klasy pojęć w określenie jednego obiektu odniesienia³⁴. Koncepty wyrażają podstawowe idee, czyli myśli, które pozwalają na zidentyfikowanie oraz sklasyfikowanie zjawisk lub innych obiektów – odróżnianie ich od siebie (np. aktywów od innych zasobów gospodarczych, a w ramach aktywów, jeśli to jest potrzebne, aktywów trwałych od aktywów obrotowych). W taki sposób określona koncepcja powinna być sformułowana na tyle precyzyjnie, aby nie można było mieć wątpliwości co do tego, czy dane zjawisko lub inna kategoria ekonomiczna zalicza się do tej zbiorowości, czy też się nie zalicza³⁵. Ale przez koncepcje można

zaproponował, by do standardów informacji zaliczyć: użyteczność (*usefulness*), obiektywność (*objectivity*) i wykonalność lub realność (*feasibility*), odnoszącą się do wartości informacji w kontekście kosztu jej pozyskania. Tamże, s. 259.

29 Tamże, s. 30.

30 Szczególnie wtedy, gdy stanowi to przedmiot głównych rozważań. Zob. np. W.A. Nowak, *O konceptualnej podstawie sprawozdawczości finansowej. Perspektywa angloamerykańska*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2007.

31 Zob. np. Z. Kołaczyk, *Rachunkowość finansowa*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Poznaniu, Poznań 1999, s. 22 i nast. lub H. Litwińczuk, *Prawo bilansowe*, Wydawnictwo KiK, Warszawa 1995, s. 19 i nast.

32 Por. S.T. Surdykowska, *Rachunkowość...*, s. 144 i nast.

33 Szczegółowe dyskusje na temat znaczenia opisywanych tu pojęć znajdują się np. w pracy A.J.H. Enthovena, *Accountancy and Economic Development...*, która stanowi tu zasadniczą podstawę do ich opisu i analizy.

34 Zob. F.D.S. Choi, G.G. Mueller, *International Accounting*, Prentice-Hall International, Englewood Cliffs, New Jersey 1984, s. 28.

35 Zob. R.K. Mautz, *Basic Concepts of Accounting*, [w:] S. Davidson (red.), *Handbook of Modern Accounting*, McGraw-Hill Book Company International 1970, s. 1–2.

także rozumieć nie tylko podstawowe idee, myśli lub założenia, lecz również standardy, kryteria, postulaty, zasady lub powiązania występujące między podstawowymi założeniami i bardziej skonkretyzowanymi postulatami i zasadami³⁶. Koncepcje powstają głównie przez obserwację opisywanego zjawiska i formułowane są poprzez ich uznanie w drodze porozumienia – zawartego konsensusu, a więc mogą się zmieniać. W takim ujęciu w rachunkowości koncepcje dotyczyć mogą przedsiębiorstwa, transakcji, aktywów, zobowiązań, zysku, kapitału własnego, przychodu, kosztu itp. Ale np. w niektórych innych opracowaniach koncepcje utożsamiane były tylko z tymi postulatami, które dają podstawy do formułowania zasad rachunkowości, zapewniających zachowanie cechy użyteczności i niezawodności informacji generowanej przez rachunkowość³⁷.

Za „postulaty” zgodnie z podejściem przedstawionym przez M.Moonitza w *Accounting Research Study No. 1*³⁸, można uważać bardziej precyzyjnie sformułowane pojęcia, takie jak: kwantyfikacja, wymiana, jednostka gospodarcza, jednostka pomiaru, sprawozdanie finansowe, konserwatyzm, ujawnienie informacji, materialność lub istotność itp.³⁹ W takim ujęciu postulaty uważane są za wiążące założenia, na których dalsze rozumowania – zwane często zasadami – się opierają. Wywodzą się one z danego środowiska gospodarczego i społecznego oraz zwyczajów i myśli społeczności ekonomicznej. Postulaty są więc akceptowanymi propozycjami ze zbioru możliwych, z którego inne mogą być odrzucane. Muszą być one uważane za wiarygodne i tworzące postawy do budowy wyprowadzanych z nich zasad⁴⁰. Postulaty stanowią więc założenia, przyjmowane nie arbitralnie lecz

36 Zob. *Basic Concepts and Accounting Principles Underlying Financial Statements of Business Enterprises*, APB Statement No. 4, AICPA, New York 1970, § 1.

37 Np. w opracowaniu *Accounting Research Study No. 7* do takich koncepcji jego autor zaliczył: 1) honorowanie własności prywatnej przez społeczeństwo i władzę państwową, 2) występowanie specyficznych jednostek gospodarczych, 3) kontynuację działania, 4) wymiar pieniężny zdarzeń gospodarczych, 5) stabilność okresu sprawozdawczego jednostki gospodarczej, 6) zróżnicowanie jednostek gospodarczych, 7) konserwatyzm, 8) zależność danych od systemu ich kontroli wewnętrznej, 9) materialność (istotność danych) oraz 10) stosowanie oszacowań w sprawozdawczości finansowej. Zob. P.Grady, *Inventory of Generally Accepted Accounting Principles for Business Enterprises*, *Accounting Research Study No. 7*, AICPA, New York 1965, s. 23–42.

38 Zob. M.Moonitz, *The Basic Postulates of Accounting*, *Accounting Research Study No. 1*, AICPA, New York 1961, s. 1 i 21–23. Zob. także R.T.Sprouse, M.Moonitz, *A Tentative Set of Broad Accounting Principles for Business Enterprises*, *Accounting Research Study No. 3*, AICPA, New York 1962, s. 6–9.

39 M.Moonitz wskazane wyżej przykładowe postulaty kategoryzuje w trzy grupy: Grupa A – 5 postulatów wynikających z osadzenia rachunkowości w środowisku prawnym i ekonomicznym (np. wymiana ekonomiczna), Grupa B – 4 postulaty odnoszące się do samej rachunkowości, które się realizują w każdych okolicznościach (np. jednostki gospodarcze lub jednostka pomiaru) i Grupa C – 4 postulaty, zwane także w obszarze tej grupy imperatywami, również odnoszące się do samej rachunkowości, ale wskazujące, jakie powinny być jej cechy, a nie (jak w grupie B), jakie są (np. obiektywność lub stabilność jednostki pomiaru). M.Moonitz, *The Basic Postulates...*

40 Por. A.J.H.Enthoven, *Accountancy...*, s. 33.

w drodze dyskusji, które w sposób typowy odzwierciedlają najczęstsze osądy faktów związanych z daną sytuacją lub ciągiem zdarzeń. Wywodzą się z obserwacji faktów w przeszłości i aby mogły być stosowane, muszą mieć swoje poparcie w instytucjach, które mogą nakazywać ich przyjęcie do stosowania⁴¹.

„Zasady” odnoszą się do podstawowych, fundamentalnych przekonań i prawd lub generalnych praw. Takie niezmiennie prawa raczej w rachunkowości nie występują i częściej przybierają formę konwencji lub wytycznych dla działań w procesie ujmowania i pomiaru, mając powszechne zastosowanie, ale mogąc się na przestrzeni czasu zmieniać. Zasady w rachunkowości uważane są za pojęcia odwzorowujące istotne relacje między podejmowanymi w praktyce działaniami oraz osądem i przyczyną podjęcia takich działań⁴². Według P.Grady’ego, autora amerykańskiego *Accounting Research Study No. 7*⁴³, zasady rachunkowości leżą w kategorii konwencji lub reguł, formułowanych przez człowieka na podstawie jego doświadczeń przy spełnianiu lub realizacji podstawowych i użytecznych potrzeb oraz celów na użytek weryfikacji rzetelności finansowych i operacyjnych informacji, tworzonych przez przedsiębiorstwa. Można także stwierdzić, że zasada to wyrażenie łączące zdefiniowany cel ze środkami, służącymi do jego realizacji, zaś zasada lub zintegrowany ich zbiór może tworzyć teorię. Aby jednak cel połączyć ze środkami ich realizacji, A.J.H.Eindhoven uważa za konieczne uwzględnienie także postulatów⁴⁴.

W odróżnieniu od zasad, reguły w rachunkowości powinny być uważane za lepiej i dobitniej zdefiniowane formuły działania i przez to mieć cechę większego pragmatyzmu. Reguły odwzorowują często doświadczenie, a przez to nie zawsze wynikają z właściwych podstaw teoretycznych. Reguły wywodzące się wprost ze stosowanych w realnym działaniu zachowań określa się w rachunkowości mianem praktyk⁴⁵.

Stosowana dla określenia amerykańskiego systemu rachunkowości nazwa: ogólnie akceptowane zasady rachunkowości (*generally accepted accounting principles*, GAAP)⁴⁶ jest oczywiście w przedstawionym kontekście dość umowna. Tworzy go

41 Zob. R.K.Mautz, *Basic Concepts...*, s. 1–5.

42 Zob. M.Moonitz, *The Basic Postulates...*, s. 21–23.

43 Zob. P.Grady, *Inventory of Generally Accepted...*

44 Tamże, s. 34.

45 Tamże.

46 Pojęcie „amerykańskie ogólnie akceptowane zasady rachunkowości” (US GAAP) było pierwotnie stosowane w opiniach biegłych rewidentów, wydawanych do sporządzanych sprawozdań finansowych w latach 30. ubiegłego wieku jako rezultat porozumienia władz AICPA, Nowojorskiej Giełdy Papierów Wartościowych (NYSE) i sporządzających te sprawozdania. W owym czasie używano jednak zamiennie pojęć „zasady” i „praktyki”, co w skrócie dawało tę samą podstawę (GAAP). Dopiero w porozumieniu wypracowanym przez dyskusję, prowadzone między AICPA i Instytutem Dyrektorów Finansowych (Financial Executives Institute), uzgodniono konieczność jednorodnego stosowania w nazwie US GAAP pojęcia „zasady”. Zob. P.Grady, *Inventory of Generally Accepted...*, s. 2–4. Jednakże w przypadku Wielkiej Brytanii na oznaczenie owego systemu rachunkowości (UK GAAP) zastosowano pojęcie „praktyki”, przyjęte dopiero w 1989 r., mimo że systemy te są do siebie dość zbliżone, m.in. co do ich instytucjonalnych podstaw. Zob. R.H.Jones, *Budowanie jeszcze jednej wieży Babel – Dyfuzja GAAP-ów*, [w:] *Rachunkowość u progu XXI w.*, FRRwP, Warszawa 1998, s. 153.

zarówno system ogólnych postulatów i nadrzędnych zasad, ale także niezwykle precyzyjnie określonych reguł postępowania. Do końca XX w. tworzone w nim standardy rachunkowości miały raczej cechę reguł, gdyż w systemie stosowania przeważało często podejście dogmatyczno-prawne, wspierane obserwacją praktyki oraz silnym oddziaływaniem konserwatyzmu, a przez to szerokiego stosowania zasady kosztu historycznego. Zarzuty takie pod adresem tworzących je ciał stawiane były już od dawna i mimo tego wciąż są aktualne. F.D.Choi i R.G.Mueller wskazują np. sarkastycznie, że liczba regulacji dotyczących sprawozdań finansowych w USA, w tym związanych z ich badaniem, jest większa od sumy podobnych regulacji w pozostałych krajach świata⁴⁷. Z kolei R.H.Jones⁴⁸, powołując się na wczesne badania R.Chambersa, jeszcze z 1966 r.⁴⁹, tj. z okresu kształtowania się zrębów instytucjonalnych i konceptualnych obecnego systemu US GAAP, wskazuje, że księgowe regulacje w USA dawały już wówczas ponad 30 mln możliwych kombinacji zastosowania ówczesnych regulacji. R.H.Jones pisze dalej: „Po 30 latach doświadczeń w dziedzinie kodyfikacji (oraz ram konceptualnych) w USA i UK, wyliczenia Chambersa nie straciły nic ze swej aktualności: nadal istnieje astronomiczna ilość kombinacji akceptowanych metod rachunkowości”⁵⁰. Jest to zrozumiałe w obliczu tego, że od 1965 r. do lat obecnych sama liczba wydanych przez FASB nowych amerykańskich standardów rachunkowości SFAS (stojących na szczycie ważności regulacji, zaliczanych do US GAAP) zwiększyła się o 115⁵¹. Dla przykładu, regulacje odnoszące się do pochodnych instrumentów finansowych, wydane do SFAS No. 133 *Accounting for Derivative Instruments and Hedging Activities* z czerwca 1998 r., w postaci wytycznych stosowania, obejmują odrębnych 15 przewodników, zaś całość zawarta jest na 800 stronach tekstu⁵². Złożoność systemu US GAAP (która będzie bardziej szczegółowo przedstawiona w dalszej części rozprawy) zmusiła jej twórców do określenia ich hierarchii, co uczyniono ostatnio w postaci odrębnego standardu SFAS⁵³.

47 Zob. F.D.S.Choi, R.G.Mueller, *International...*, s. 121–127.

48 Zob. R.H.Jones, *Budowanie jeszcze jednej Wieży...*, s. 153–162.

49 Zob. R.J.Chambers, *Accounting, Evaluation and Economic Behavior*, Prentice Hall, Englewood Cliffs, New York 1966, s. 255–256. Przypis za: R.H.Jones, *Budowanie jeszcze jednej Wieży...*, s. 155 i nast.

50 Tamże, s. 156 i nast.

51 Ostatnim z wydanych standardów (do czerwca 2008 r.) jest SFAS No. 163 *Accounting for Financial Guarantee Contracts – an interpretation of FASB Statement No. 60*, który pochodzi z maja 2008 r., ale z wydanych wcześniej standardów SFAS, 48 z nich zostało wycofanych z użycia, głównie za sprawą przyjmowania nowych. Zob. wykaz wchodzących w skład US GAAP dokumentów na oficjalnej stronie internetowej FASB: <http://www.fasb.org/st/#fas75> (dostęp: 30.03.2025).

52 Zob. *Study Pursuant to Section 108(d) of the Sarbanes-Oxley Act of 2002 on the Adoption by the United States Financial Reporting System of a Principles-Based Accounting System*, SEC, Washington 2003, <http://www.sec.gov/news/studies/principlesbasedstand.htm> (dostęp: 30.03.2025).

53 Tym standardem jest SFAS No. 162 *The Hierarchy of Generally Accepted Accounting Principles*, FASB, Norwalk, May 2008, który zastąpił wcześniej wydany dla celów badania sprawozdań finansowych, ale wykorzystywany powszechnie SAS No. 69 *The Meaning of „Present Fairly in Conformity With Generally Accepted Accounting Principles” for Nongovernmental Entities*,

Jednakże MSSF, stanowiące docelową dziś perspektywę globalnej harmonizacji rachunkowości, także nie pozostają w tym zakresie US GAAP dłużne, czego dowodem jest oficjalna literatura poświęcona instrumentom finansowym, obejmująca wprawdzie ponad 400, a obecnie blisko 800 stron tekstu⁵⁴. Ponadto, według badania SEC, w świecie istnieje obecnie około 30 różnych wersji MSSF, przyjętych w ramach krajowych regulacji przez różne krajowe i regionalne jurysdykcje⁵⁵. Na tym tle harmonizacja rachunkowości może oznaczać także harmonizację w ramach MSSF.

1.2.2. Standaryzacja i unifikacja w rachunkowości w nurcie jej harmonizacji

Pojęcie „standaryzacji” jest blisko związane z pojęciem „harmonizacji” oraz „unifikacji” rachunkowości. Są one często w literaturze przedmiotu, nawet tej profesjonalnej, używane w znaczeniu równoważnym⁵⁶. Wskazuje się w niej zwykle, że nie występują między nimi realne różnice, poza tymi, które wynikają ze stopnia spójności, jaki sobą obejmują. We wszystkich przypadkach używane tu pojęcia odnoszą się do wysiłków i działań niezbędnych do podjęcia na szczeblu regulacyjnym lub praktycznym w celu zapewnienia tego, by podobne transakcje gospodarcze oraz zdarzenia, zachodzące w podobnych warunkach lub okolicznościach, były ujmowane w systemach rachunkowości jednostek gospodarczych w sposób ujednolicony, bez względu na to, kiedy i gdzie mają miejsce, oraz jak mają być wykazane.

Mówiąc więc o standardzie rachunkowości, należy mieć świadomość, że nie obejmuje on swym zakresem wszystkich możliwych wystąpień wariantowych, odnoszących się do standaryzowanego obszaru. Standard odnosi się co do zasady do:

- 1) standardowej transakcji, zawartej przez
- 2) standardowy podmiot gospodarczy, w
- 3) standardowym środowisku gospodarczym.

AICPA, New York 2000. Ponadto, z początkiem czerwca 2008 r. FASB uruchomił projekt *FASB Accounting Standards Codification*, którego celem jest uproszczenie i usystematyzowanie, m.in. poprzez uporządkowanie źródeł dostępu użytkowników do regulacji US GAAP, całej autorytatywnej literatury, odnoszącej się do danego zagadnienia w jednym miejscu. Jest nim witryna internetowa <http://asc.fasb.org>. Zob. *FASB Accounting Standards Codification*, FASB, Norwalk, May 2008.

54 Zob. *Financial Instruments. Reporting and Accounting*, IASB, London 2006. Problem krytyki w tym względzie dostrzega także IASB. Reakcją na taki stan rzeczy były podjęte działania, zmierzające do uproszczenia rachunkowości instrumentów finansowych. Zob. *Reducing Complexity in Reporting Financial Instruments. Discussion Paper*, IASB, London, March 2008. Niewiele one przyniosły, bowiem – jak wskazano – obecnie instrumentom finansowym IASB poświęcił w MSSF blisko 800 stron tekstu.

55 Zob. H.Erchanger, W.Melcher, *Convergence between US GAAP and IFRS: Acceptance of IFRS by the US Securities and Exchange Commission (SEC)*, „Accounting in Europe” 2007, Vol. 4, s. 128.

56 Zob. np. J.S.Tay, R.H.Parker, *Measuring International Harmonization and Standardization*, „Abacus” 1990, Vol. 26, No. 1, s. 71; M.Z.Iqbal, T.U.Melcher, A.A.Elmallah, *International Accounting. Global Perspective*, South-Western College Publishing Int. 1997, s. 32.

Pojęciem „standaryzacji” rachunkowości zwykło się obejmować standardy rachunkowości, przyjęte i stosowane w danej jurysdykcji – branżowej, lokalnej, krajowej, a nawet regionalnej czy ponadnarodowej. Pojęcie „standaryzacji” definiowane jest także jako proces, działanie lub dążenie do zapewnienia jednolitości rozwiązań, które jest także wyrazem określonego stanu rzeczy na dany moment⁵⁷. A zatem, standaryzacja rachunkowości oznacza występowanie i tworzenie rozwiązań księgowych w zakresie ujmowania, pomiaru lub prezentacji informacji o zdarzeniach gospodarczych – rozwiązań uznanych za dozwolone w danym czasie i miejscu. Może więc odnosić się do możliwości zastosowania jednej możliwej metody, rozwiązania, ale może także oznaczać prawo wyboru metody lub rozwiązania spośród dozwolonych, wybranych spośród szerszego kręgu rozwiązań możliwych do zastosowania (określonych w standardzie)⁵⁸.

„Harmonizacja” rachunkowości jednakże, w opinii niektórych autorów, pociąga za sobą konieczność osiągnięcia kompromisu – wyboru rozwiązania, które jest wypadkową różnych punktów widzenia oraz zezwala na stosowanie zróżnicowanych co do źródła pochodzenia rozwiązań na danym obszarze jurysdykcji dla celów sprawozdawczych w sposób jednolity, oczywiście pod warunkiem, że nie występują między nimi sprzeczności logiczne⁵⁹. Zatem, „harmonizacja” rachunkowości, parafrazując C.W.Nobesa, powinna być postrzegana jako proces, działanie lub dążenie do zapewnienia harmonii w rachunkowości, tzn. wypracowania zharmonizowanych rozwiązań, które jest także wyrazem określonego stanu rzeczy na dany moment. W śmiałych stanowiskach niektórych autorów, zwolenników działania Rady Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (IASB), tak rozumiana harmonizacja oznacza dążenie do powszechnego – w skali ogólnościowej – stosowania międzynarodowych standardów rachunkowości (MSSF), wydawanych przez

57 Zob. np. J.S.W.Tay, R.H.Parker, *Measuring international harmonization and standardization: A replay*, „Abacus” 1992, Vol. 28, No. 2, s. 218; C.W.Nobes, *Harmonization of financial reporting*, [w:] C.W.Nobes, R.Parker, *Comparative International Accounting*, 6th Ed., Financial Times/Prentice Hall, London 2000, s. 117. C.W.Nobes nieco wcześniej wskazywał jednak, że praktyka rachunkowości odróżnia harmonizację od standaryzacji rachunkowości na nieco innej płaszczyźnie. Wskazywał, że powszechnie uznawano harmonizację za ponadnarodowe czynności legislacyjne, polegające na regulacji rachunkowości w wymiarze prawnym Unii Europejskiej, podczas gdy pojęcie standaryzacji utożsamiane było z działaniami IASC w zakresie tworzenia międzynarodowych rozwiązań rachunkowości. Na tym tle wskazywał, że pojęcie harmonizacji ma bardziej nośny i sprawczy wymiar niż standaryzacja. Zob. C.W.Nobes, *Harmonization of financial reporting*, [w:] C.W.Nobes, R.H.Parker, *Comparative International Accounting*, 2nd Ed., Financial Times/Prentice Hall, London 1985, s. 331.

58 Zob. np. F.Choi, C.Frost, G.K.Meek, *International Accounting*, 3rd Ed., Prentice Hall, London 1999, s. 248 i nast.

59 Zob. C.Roberts, P.Weetman, P.Gordon, *International Financial Reporting. A Comparative Approach*, 2nd Ed., Financial Times/Prentice Hall, Harlow, Essex, 2002, s. 116 i nast. Zob. także L.Canibano, A.Mora, *Evaluating the statistical significance of de facto accounting harmonization: A study of European global players*, „European Accounting Review” 2000, Vol. 9, No. 3, s. 351.

IASB⁶⁰. Inni autorzy, bardziej ogólnie definiując harmonizację rachunkowości, podkreślają generalnie, że (międzynarodowa) harmonizacja (standardów) rachunkowości oznacza w ujęciu statycznym „stopień współgrania lub podobieństwa między różnymi zbiorami krajowych standardów rachunkowości, metod i formatów sprawozdawczości finansowej”⁶¹. Podobną definicję harmonizacji rachunkowości przedstawiali już nieco wcześniej np. C.Roberts, P.Weetman oraz P.Gordon, którzy określili ją jako „proces, dzięki któremu rachunkowość odchodzi od całkowitej różnorodności stosowanych praktyk”⁶². Stąd harmonizowanie rachunkowości w swej docelowej perspektywie (w wymiarze dynamicznym) oznaczać będzie dążenie do takiego stanu rzeczy, w którym osiągnię się możliwie najwyższy poziom współgrania i zapewnienia zgodności rozwiązań (harmonii) we wszystkich możliwych aspektach, odnoszących się do metod i form sprawozdawczości finansowej jednostek gospodarczych we wszystkich krajach świata. Innymi słowy, chodzi o działania zmierzające do tego, by zostały wypracowane i uznane w skali całego świata międzynarodowe (ponadnarodowe) standardy rachunkowości służące do sporządzania i prezentacji sprawozdań finansowych przez jednostki gospodarcze działające w różnych krajach, które zgodne są z powszechnie akceptowanym, zunifikowanym zbiorem zasad ujmowania, pomiaru i ujawniania informacji⁶³.

Sposób osiągnięcia docelowej harmonii w rachunkowości i działania z tym związane mogą mieć charakter formalny lub naturalny. W pierwszym przypadku należy więc mówić o harmonizacji formalnej (*de iure*), tzn. osiągniętej przez działania instytucjonalne, które narzucają konieczność stosowania zharmonizowanych, ujednoliconych rozwiązań w praktyce. W drugim zaś przypadku należy mówić o harmonizacji faktycznej (*de facto*), tzn. realizującej się przez stosowanie w praktyce ujednoliconych rozwiązań. Osiągnięcie takiego stanu rzeczy jest możliwe nawet bez harmonizacji formalnej, ale w praktyce, w realnych systemach rachunkowości osiągnięcie takiego stanu rzeczy jest w obecnych czasach mało prawdopodobne, ze względu na zróżnicowane czynniki, uwarunkowania zewnętrzne, oddziałujące jeszcze dość silnie na rachunkowość, głównie: prawne, kulturowe, gospodarcze. W ramach zaś harmonizacji formalnej osiągnięcie harmonii faktycznej jest drugim, docelowym etapem harmonizacji. Osiągnięcie harmonii formalnej nie jest przecież samym w sobie celem harmonizacji. Najważniejszym celem harmonizacji rachunkowości jest bowiem osiągnięcie stanu harmonii, która realizuje się w praktyce.

W dyskusji nad znaczeniem pojęcia „standaryzacja” i „harmonizacja” podkreślane jest także źródło pochodzenia rozwiązań, uznawanych za powszechnie stosowane. Przykładowo, F.Choi, C.Frost i G.K.Meek uważają, że standaryzacja

60 Zob. np. M.S.Uddin, *Global harmonization of accounting standards*, „The Cost and Management” 2005, May–June, s. 18.

61 H.Wolk, J.Dodd, M.Tearney, *Accounting Theory. Conceptual Issues in a Political and Economic Environment*, 6th Ed., Thomson, South-Western College Publishing 2004, s. 667.

62 C.Roberts, P.Weetman, P.Gordon, *International Financial Reporting...*, s. 116, tłumaczenie własne.

63 Por. M.E.Haskins, K.R.Ferris, T.I.Selling, *International Financial Reporting and Analysis. A Contextual Emphasis*, Irwin/McGraw-Hill, Homewood, IL 1995.

rachunkowości w skali międzynarodowej jest procesem osiągania jednolitości i powszechności rozwiązań, w którym wszystkie kraje przyjmują rozwiązania jednego z krajów⁶⁴. Z kolei, w tym wymiarze przez harmonizację rachunkowości (w skali międzynarodowej) należy rozumieć proces uwzględniania w poszukiwaniu jednolitych i powszechnych rozwiązań różnych punktów widzenia i wyboru najlepszej z możliwych alternatyw⁶⁵. Może to oznaczać wybór rozwiązania jednego z krajów w jednym przypadku, a w innym – wypracowanie zupełnie nowego rozwiązania, niosącego w sobie cechy elementów rozwiązań, pochodzących z różnych, dotychczasowych systemów krajowych. W dyskusjach nad zakresem pojęć: harmonizacja, standaryzacja i unifikacja wykorzystuje się jednak dalej pojęcie standardu i standardów rachunkowości. Standard taki może zawierać w swym przedmiotowym rozwiązaniu jedno dozwolone podejście, ale może także obejmować podejścia alternatywne.

Harmonizacja, podobnie zresztą jak standaryzacja, wywodzi się z występowania różnorodnych podejść do rozwiązania danego zagadnienia. Jeśli traktować harmonizację jako standaryzację w skali ponadnarodowej, to wówczas sprowadzi się ona do działania polegającego na analizie stosowanych rozwiązań, które są ze sobą porównywane. Jeśli zostanie wypracowana wspólna linia porozumienia, to w dalszej kolejności możliwe jest rozpoczęcie pracy zmierzającej do połączenia tych rozwiązań ze sobą⁶⁶. Ten etap pociąga za sobą stworzenie dość sztywno określonych rozwiązań, ujętych w formie standardu⁶⁷, który możemy określić mianem standardu międzynarodowego lub globalnego.

Celem standaryzacji przez tworzone standardy rachunkowości nie jest przy tym narzucanie zunifikowanych rozwiązań w zakresie rachunkowości, a ściślej mówiąc, biorąc za punkt odniesienia problemy poruszane w niniejszym opracowaniu – sprawozdawczości finansowej, lecz raczej zapewnienie spójności, jednolitości oraz porównywalności prezentowanych danych finansowych przez podmioty gospodarcze, dające podstawę do przeprowadzania porównań między nimi z korzyścią dla ich użytkowników, podejmujących decyzje ekonomiczne⁶⁸. Zdania w tym aspekcie są jednak podzielone wśród akademików.

64 Zob. F.Choi, C.Fröst, G.K.Meek, *International Accounting...*, s. 248.

65 Por. A.Riahi-Belkaoui, *Accounting Theory*, 4th Ed., Thomson Learning Business Press Int. 2000, s. 487.

66 J.M.Samuels, A.G.Piper, *International Accounting. A Survey*, Croom Helm, London 1985, s. 56 i nast.

67 M.S.Uddin, *Global harmonization...*, s. 20.

68 Por. R.I.Tricker, *Corporate responsibility, institutional governance and the roles of accounting standards*, [w:] M.Bromwich, A.G.Hopwood (red.), *Accounting Standards Setting. An International Perspective*, Pitman Publishing London 1983, s. 38. W szerszym ujęciu, R.I.Tricker wywodzi, że celem standaryzacji, a przez to celem samych standardów rachunkowości jest zasadniczo 1) zapewnienie mierników i rozliczenie z korporacyjnej odpowiedzialności, która pociąga za sobą specyficzną odpowiedzialność za specyficzne sprawy w stosunku do zidentyfikowanych stron zainteresowania w danym organizacyjnym kontekście, co możliwe jest do osiągnięcia tylko wtedy, gdy jedna ze stron może żądać prawa do takiej odpowiedzialności, zaś

Unifikacja rachunkowości postrzegana jest w trzech wymiarach, tj. widziana jest jako⁶⁹:

- 1) jednolity, pojedynczy zbiór rozwiązań, obowiązujących wszystkie przedsiębiorstwa, przy zachowaniu ich prawa do własnej interpretacji oraz zastosowania w warunkach właściwych dla danego przedsiębiorstwa;
- 2) podobne księgowe podejście, jakie jest wymagane do ujęcia i pomiaru w zasadniczo podobnych warunkach, ale ignorujące możliwe zróżnicowanie okoliczności, w jakich do danych zdarzeń dochodzi (tzw. unifikacja sztywna); oraz
- 3) podobne księgowe podejście, jakie jest wymagane do ujęcia i pomiaru (ale także prezentacji w sprawozdaniu finansowym) danego zdarzenia gospodarczego, które uwzględnia zróżnicowane okoliczności, w jakich może mieć miejsce dane zdarzenie gospodarcze.

Jedni z pierwszych autorów, zajmujący się pomiarem stopnia międzynarodowej harmonizacji i standaryzacji, J.S.W.Tay i R.H.Parker, w 1990 r. zaproponowali rozróżnienie standaryzacji i harmonizacji według stopnia wymagalności danej regulacji lub praktyki ich stosowania⁷⁰. Na tym tle wyróżnili oni, przyjęty i ugruntowany w literaturze, podział na standaryzację i harmonizację *de iure* (wynikającą z regulacji rachunkowości) oraz standaryzację i harmonizację *de facto* (dotyczącą praktyki)⁷¹. Harmonizacja (jako proces) jest działaniem zmierzającym do usunięcia totalnej różnorodności w praktyce. Harmonia (jako stan) jest zatem wyznaczana przez „gromadzenie się” podmiotów gospodarczych wokół jednej lub kilku z możliwych metod (księgowych rozwiązań). Standaryzacja (jako proces) jest działaniem zmierzającym do zapewnienia unifikacji (jako stanu). Realizuje się ona przez „gromadzenie się” wokół harmonii oraz przez redukcję liczby możliwych metod (księgowych rozwiązań). Stąd harmonia i unifikacja nie są dychoomiczne. Harmonia jest każdym z punktów leżących na linii pomiędzy totalną dywersyfikacją i unifikacją z wyłączeniem tych ekstremalnych stanów⁷². Taki stan rzeczy zgodny jest z ogólnym wyobrażeniem i poglądami innych myślicieli. Ale w dalszej części wywodu Tay i Parker uzależniają standaryzację i harmonizację

przedsiębiorstwo zobowiązane jest do wzięcia na siebie takiej odpowiedzialności; 2) zapewnienie mierników i rozliczenie ze społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstwa, które pociąga za sobą konieczność stosowania się do wzorców dobrych praktyk, które jednak jest nieokreślone w stosunku do zarządu przedsiębiorstwa, zaś 3) ujawnienie informacji jest zasadniczo działaniem z woli samego zarządu. W takim kontekście cele standaryzacji rachunkowości są dwukierunkowe: ułatwiać wdrażanie procesu specyficznej korporacyjnej odpowiedzialności oraz być narzędziem regulacji zachowań przedsiębiorstwa. Tamże, s. 39.

69 Zob. H.I.Wolk, J.L.Dodd, M.G.Tearney, *Accounting Theory...*, s. 59 oraz s. 275–305.

70 Zob. J.S.W.Tay, R.H.Parker, *Measuring international harmonization...*

71 Tamże, s. 73 i nast. Niektórzy autorzy harmonizację *de facto* określają także mianem harmonizacji materialnej, zaś harmonizację *de iure*: harmonizacją formalną. Zob. np. E.N.Emenyonu, A.Adhikari, *Measuring the degree of international harmony in selected accounting measurement practices*, „Australian Accounting Review” 1998, Vol. 8, No. 2 s. 24–32.

72 Zob. J.S.W.Tay, R.H.Parker, *Measuring international harmonization...*, s. 73.

od stopnia wymagalności regulacji rachunkowości (*de iure*) i stopnia zachowania spójności praktyki rachunkowości (*de facto*). Jeżeli regulacja ma charakter *sensu stricto*: dotyczy wszystkich podmiotów gospodarczych, zawarta jest w formie regulacji prawnych oraz zawiera dokładną definicję, to należy wówczas mówić o stanie unifikacji, przejawiającej się w standaryzacji rachunkowości. Z kolei, jeśli regulacja nie ma charakteru *sensu stricto*, tj. nie dotyczy wszystkich podmiotów gospodarczych, ujęta jest w formie środowiskowych rozwiązań oraz zawiera mniej precyzyjną definicję, to wówczas spełnienie jednolitego podejścia w praktyce oznaczać będzie osiągnięcie stanu harmonii, a proces zostanie nazwany harmonizacją rachunkowości. Odpowiednio konstruowana jest przez Teya i Parkera standaryzacja i harmonizacja *de facto*⁷³.

Przyjmijmy jednak, że w procesie harmonizacji rachunkowości unifikacja rozwiązań rachunkowości na poziomie ich regulacji oraz praktycznego stosowania tym różni się od standaryzacji, że charakteryzuje się dążeniem do wypracowania i powszechnej akceptacji jednolitych, uniwersalnych rozwiązań, które byłyby, choć zawarte w zindywidualizowanych zbiorach standardów we wszystkich aspektach, takie same⁷⁴. Zwolennicy takiego podejścia, J.M.Samuels i A.G.Piper, wywodzą takie stwierdzenie od A. J.H.Enthovena, który odnosi się przy tym do definicji unifikacji, określonej przez American Accounting Association⁷⁵. Ale w przyszłości

73 Różne punkty widzenia procesu standaryzacji i harmonizacji rachunkowości w stanowiskach L. van der Tasa i J.Tay z R.Parkerem stały się przedmiotem późniejszych publicznych ich dysput, prowadzonych na łamach czasopisma „Abacus”. Zob. L.G. van der Tas, *Measuring international harmonization and standardization: A comment*, „Abacus” 1992, Vol. 28, No. 2, s. 211–216; J.S.W.Tay, R.H.Parker, *Measuring international harmonization...*, s. 217–220. W efekcie tych dysput autorzy zgodzili się co do tego, że zaproponowana przez Leo van der Tasa miara harmonizacji (indeks C), oparta na indeksie koncentracji, zwanego indeksem Herfindahla (indeks H) oraz miara entropii (indeks E) powinny stanowić podstawę do pomiaru stopnia harmonizacji rachunkowości.

74 Zob. J.M.Samuels, A.G.Piper, *International Accounting...*, s. 56.

75 A.J.H.Enthoven, *Accounting and Development Programming*, „International Journal of Accounting” 1967, Vol. 1, No. 3, s. 107–120, przypis za: J.M.Samuels, A.G.Piper, *International Accounting...*, s. 56. Pojęcie unifikacji rozwiązań księgowych (rachunkowości) ma swoje źródła w dyskusjach środowiska księgowych, prowadzonych już na początku XX w., i to zarówno w wymiarze krajowym, jak i ponadnarodowym, choć raczej trudno było wtedy jeszcze mówić o realnych możliwościach unifikowania rozwiązań na poziomie ponadnarodowym. Wówczas pojęcie to było jedynym, które w dzisiejszej literaturze różnicuje się na standaryzację, harmonizację czy tworzenie globalnych standardów rachunkowości w procesie konwergencji rozwiązań. Zob. np. J.M.Samuels, A.G.Piper, *International Accounting...*, s. 59 lub G.G.Mueller, *International Accounting...*, s. 238 i nast. Jednakże publiczne głosy niektórych z bardziej znaczących myślicieli rachunkowości, wypowiedane na forach akademickich już na początku XX w., mogą sugerować, że unifikacja rachunkowości miała także w swym zamysłu międzynarodowy wymiar. Przykładem tego jest wystąpienie Henriego R.Hatfielda z 1911 r. na corocznej konferencji American Association of Public Accountants (poprzednika AICPA), przedstawiającego różnice w zasadach rachunkowości czterech wiodących krajów: USA, Anglii, Francji i Niemiec i tego konsekwencje. Zob. np. H.R.Hatfield, *Some variations in accounting practice in England, France, Germany and the United States*, „Journal of Accounting

unifikacja rachunkowości w wymiarze ogólnoświatowym mogłaby dalej prowadzić do znalezienia jednego, uniwersalnego wzorca, metody, która byłaby właściwa dla rozliczania wszystkich transakcji dotyczących danego zaistniałego lub mającego zaistnieć w przyszłości zdarzenia gospodarczego. Przykładem takich zunifikowanych rozwiązań może być uznanie, że wszystkie połączenia spółek mają charakter przejęcia, z założenia wrogiego, tj. polegającego na przejęciu kontroli przez innego inwestora lub grupę inwestorów nad przejmowaną spółką. To założenie może wyznaczać i stwarzać dalsze konsekwencje z punktu widzenia księgowego rozliczania połączeń spółek. Dziś bowiem wszystkie przejęcia rozlicza się – przynajmniej takie rozwiązania stosowane są w krajach o najbardziej rozwiniętych rynkach kapitałowych – metodą przejęcia⁷⁶. A zatem, kierunkiem standaryzacji rachunkowości, a raczej jej unifikacji, jest zmiana dotychczasowych regulacji w tym zakresie, polegająca na odrzuceniu rozwiązań alternatywnych – np. w przypadku połączeń spółek: metody łączenia udziałów czy metody „startu od zera” (*fresh start-up method*) – oraz na uznaniu jedynie metody nabycia za jedyną dozwoloną uniwersalną metodę księgową.

Pojęcie unifikacji rozwiązań może być ponadto przejawem równoczesnej, wielowymiarowej harmonizacji rachunkowości – na szczeblu samych rozwiązań danego zagadnienia oraz w perspektywie geograficznej. Przykładem takiej unifikacji jest rozwiązanie problemu ujmowania kosztów finansowania zewnętrznego, wspierającego działalność podmiotów gospodarczych. W rozwiązaniach przyjętych w MSR 23 *Koszty finansowania zewnętrznego* i obowiązujących po raz ostatni przy sporządzaniu sprawozdań finansowych, sporządzanych według MSSF za rok obrotowy, kończący się 31 grudnia 2008 r., istniały dwa dozwolone rozwiązania: ujmowanie kosztów w całości w wynik finansowy roku, w którym były one ponoszone lub kapitalizowanie ich części w ponoszonych nakładach na wytworzenie dostosowywanego składnika aktywów, czyli ich aktywowanie⁷⁷. Zgodnie ze zmienionym rozwiązaniem, przyjętym w marcu 2007 r. (i wciąż obowiązującym), przy sporządzaniu sprawozdań finansowych za lata obrotowe, rozpoczynające się 1 stycznia 2009 r. lub później, możliwe jest już jedynie kapitalizowanie (aktywowanie) części

Research” 1966, Autumn, s. 169–182. Uważa się jednak, że zwrócenie uwagi na europejskie systemy rachunkowości w USA w owym czasie miało raczej na celu zainteresowanie środowiska księgowych doskonaleniem systemu amerykańskiej rachunkowości m.in. poprzez przytaczaną w artykule formę rozwoju literatury księgowej, która w owym czasie w USA nie występowała zbyt powszechnie.

76 Zob. np. amerykański standard rachunkowości SFAS No. 141 *Business Combinations*, przyjęty przez amerykańską Radę ds. Standardów Rachunkowości Finansowej (FASB) w czerwcu 2001 r. Standard ten zastąpił wcześniej obowiązujące w tej sprawie: *APB Opinion No. 16 Business Combinations* oraz późniejszy SFAS No. 38 *Accounting for Preacquisition Contingencies of Purchased Enterprises*. Podobne zmiany przygotowane zostały w MSSF przez zamianę MSR 22 *Połączenie jednostek gospodarczych* standardem MSSF 3 pod tym samym tytułem, który został wydany przez IASB w marcu 2004 r.

77 Zob. § 7 oraz 10 i 12 MSR 23, *Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej 2005*, t. I, IASB, SKWP, Warszawa 2005, s. 1273.

kosztów finansowania zewnętrznego⁷⁸. Rozwiązanie takie przyjęte było już wcześniej w 1979 r. w amerykańskich standardach rachunkowości (US GAAP)⁷⁹. Jak wskazują sami autorzy MSR 23, zmiana zasady wiąże się z dostosowywaniem rozwiązań MSSF i US GAAP w celach niwelowania między nimi różnic, czyli realizuje się w procesie konwergencji systemów rachunkowości⁸⁰.

1.3. Standaryzacja zasad rachunkowości w Polsce

1.3.1 Przesłanki powstania Komitetu Standardów Rachunkowości – tworzenie nowego ładu regulacyjnego w rachunkowości polskiej

Jak wskazano w poprzednim podrozdziale tego opracowania, za najbardziej efektywny system regulacyjny rachunkowości, w tym sprawozdawczości finansowej, uznaje się ten, w którym najbardziej stabilne i ważne normy regulacyjne zawarte są w systemie prawnym, zaś rozwiązania szczegółowe lub szczególne powierza się środowisku profesjonalnemu.

Idea budowy takiego ładu instytucjonalnego w systemie regulacyjnym rachunkowości w Polsce, jaki znamy dziś, rozpoczęła się już na początku transformacji ustrojowej Polski, tj. na początku lat 90. ub. wieku. Miało to służyć początkowo stworzeniu podstaw do praktyki rachunkowości polskich podmiotów gospodarczych, które musiały zmierzyć się z wyzwaniami gospodarki rynkowej. Działania były uwarunkowane stworzeniem wpierw nowych regulacji prawnych. Obowiązujące dotychczas regulacje, głównie w postaci zarządzenia Ministra Finansów z dnia 16 listopada 1983 r. w sprawie ogólnych zasad prowadzenia rachunkowości przez jednostki gospodarki uspołecznionej (M.P.Nr 40, poz. 233 ze zm.), które co do zasady zorientowane były na działanie jednostek gospodarczych bez konieczności zachowania zasady kontynuacji działania, przy uznawanych za nieobowiązujące przepisach o rachunkowości spółek handlowych, określonych w Kodeksie spółek handlowych z 1934 r., stały się niewłaściwe. Z tego powodu, w procesie transformacji systemu gospodarczego w Polsce, należało stworzyć przepisy, które mogły pozwolić podmiotom gospodarczym na dostosowanie ich systemów rachunkowości, głównie finansowej, do wymogów gospodarki wolnorynkowej.

⁷⁸ Zob. § 8, *International Accounting Standard IAS 23 Borrowing Costs*.

⁷⁹ Zob. § 6 SFAS 34 *Capitalization of Interests Cost*, [w:] *Accounting Standards. Original Pronouncements*, FASB, John Wiley & Sons International 1997, s. 345. Podobna zasada obowiązuje w regulacjach polskich. Zob. art. 28 ust. 4 oraz art. 28 ust. 8 pkt 2 ustawy o rachunkowości.

⁸⁰ Zob. § BC2 MSR 23, *International Accounting Standard IAS 23...*

Efektem podjętych prac legislacyjnych były regulacje (o charakterze przejściowym) w postaci:

- 1) ustawy z dnia 19 października 1991 r. o badaniu i ogłaszaniu sprawozdań finansowych oraz biegłych rewidentach i ich samorządzie (Dz.U. Nr 111, poz. 480);
- 2) rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 15 stycznia 1991 r. w sprawie zasad prowadzenia rachunkowości (Dz.U. Nr 10, poz. 35).

Wśród przepisów, które zostały wprowadzone w przedmiotowym rozporządzeniu o rachunkowości, a na które wywarli znaczący wpływ akademicy, w tym także w szczególności przedstawiciele Katedry Rachunkowości UŁ, były m.in. te dotyczące wprowadzenia do polskiego systemu regulacyjnego rachunkowości:

- 1) zasady wiernego i rzetelnego obrazu (§ 3 ust. 1, wyrażonej jako zasada rzetelnego i jasnego obrazu stanu i sytuacji finansowej jednostki)⁸¹;
- 2) zasady przewagi treści ekonomicznej transakcji ponad ich formę prawną (§ 3 ust. 2 pkt 3);
- 3) zasady kontynuacji działalności jednostki (§ 3 ust. 2 pkt 8);
- 4) zasady wsparcia praktyki nauką rachunkowości oraz zasadami utrwalonymi w powszechnej praktyce i zwyczajach w sytuacjach, w których przedmiotowe rozporządzenie (regulacje prawne) nie rozstrzyga.

Równie fundamentalną zmianą w podejściu do regulacji rachunkowości było wyłączenie z omawianych przepisów prawnych zasad rachunku kosztów, który w poprzednim systemie gospodarczym był w pełni regulowany przez Ministerstwo Finansów.

Jak wskazano wcześniej, przepisy o rachunkowości w postaci rozporządzenia Ministra Finansów miały charakter przejściowy. Od samego początku transformacji w zamyśle Polski było dążenie do członkostwa we Wspólnotach Europejskich, w szczególności w Europejskiej Wspólnocie Gospodarczej (EWG). To wymagało m.in. dostosowania przepisów prawnych do rozwiązań, określonych i przyjętych przez EWG, w tym prawa spółek, do których zaliczały się regulacje o rachunkowości i sprawozdawczości finansowej, w szczególności dyrektyw Czwartej (o sprawozdawczości finansowej spółek), Siódmej (o sprawozdawczości finansowej grup kapitałowych) i Ósmej (o wykonywaniu zawodu biegłego rewidenta i auditingu). Stosowane prace podjął m.in. Departament Rachunkowości Ministerstwa Finansów pod kierownictwem Bożeny Lisieckiej-Zajac, która kontynuowała współpracę

81 Wcześniejsze polskie regulacje rachunkowości też orientowały praktykę i cel rachunkowości na zarządzanie jednostkami gospodarczymi oraz rzetelność, jednakże znaczenie tych pojęć było nieco inne niż obecnie. W zarządzeniu Ministra Finansów z dnia 16 listopada 1983 r. w sprawie ogólnych zasad prowadzenia rachunkowości przez jednostki gospodarki społecznej (potocznie zwanym „40”, M.P. nr 40, poz. 233 ze zm.), regulacji prawnej, która obowiązywała przed rozpoczęciem procesu transformacji systemu rachunkowości dla potrzeb gospodarki rynkowej, rzetelność była rozumiana wyłącznie jako zgodność z prawdą materialną (§ 3 ust. 1), zaś zarządzanie przez rachunkowość było rozumiane jako generowanie i dostarczanie informacji o stanie aktywów i pasywów, przychodów, kosztów, zysków i strat, rozliczeń finansowych z otoczeniem jednostki gospodarczej oraz materialnej odpowiedzialności jej pracowników (§ 4 ust. 2).

ze środowiskiem akademickim, w tym pracownikami i bliskimi współpracownikami Katedry Rachunkowości UŁ. Równocześnie zainicjowano prace nad ustawą o rachunkowości i ustawą o biegłych rewidentach.

W efekcie prowadzonych prac legislacyjnych przy współudziale pracowników Katedry Rachunkowości UŁ zostały przyjęte dwie kluczowe ustawy: ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz.U. Nr 121, poz. 591) oraz ustawa z dnia 13 października 1994 r. o biegłych rewidentach i ich samorządzie (Dz.U. Nr 121, poz. 592).

Tworzenie właściwych regulacji dla systemu rachunkowości, w tym sprawozdawczości finansowej i audytu jako podstaw do należytego działania gospodarki wolnorynkowej, wymagało prowadzenia równoległych prac na rzecz sprawnego funkcjonowania tworzących się rynków finansowych i kapitałowych w Polsce, ale także właściwych instytucji tych rynków. W szczególności chodzi tu o ówczesne instytucje rynku kapitałowego, do których należały m.in.: Giełda Papierów Wartościowych w Warszawie (działająca pod tą nazwą do dziś), Komisja Papierów Wartościowych (później: i Giełd), przekształcona ostatecznie w Komisję Nadzoru Finansowego, działająca wpierw w strukturach Ministerstwa Przekształceń Własnościowych, później przekształconego w Ministerstwo Skarbu Państwa i rozwiązanego przez powołanie w jego miejsce Ministerstwa Rozwoju. Elementem tych rynków są ujawnienia informacji o ich uczestnikach (emitentach), dla których także należało stworzyć odpowiednie wymogi związane z prezentacją właściwych informacji finansowych. Jedne z pierwszych wymogów określone były w zarządzeniach Przewodniczącego Komisji Papierów Wartościowych⁸². W zakresie zaś informacji finansowej, przygotowywanej dla celów wprowadzania papierów wartościowych do obrotu giełdowego przez przyszłe spółki publiczne, stosownymi regulacjami były rozporządzenia Rady Ministrów, a jednym z pierwszych z nich było rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 29 lipca 1991 r. w sprawie szczegółowych warunków, jakim powinien odpowiadać prospekt papierów wartościowych, wprowadzanych do publicznego obrotu (Dz.U. Nr 71, poz. 308), zastąpiony następnie rozporządzeniem Rady Ministrów z dnia 11 października 1994 r. w sprawie szczegółowych warunków, jakim powinien odpowiadać prospekt emisyjny i memorandum informacyjne (Dz.U. Nr 128, poz. 631).

Przyjęte w pierwszej połowie lat 90. ustawa o rachunkowości i ustawa o biegłych rewidentach z założenia po kilku latach ich stosowania wymagały gruntownej przebudowy, co wynikało zarówno z tempa rozwoju gospodarczego w Polsce, zmian w światowym otoczeniu gospodarczym Polski, zmian w regulacjach europejskich,

82 Np. zarządzenie Przewodniczącego Komisji Papierów Wartościowych z dnia 16 czerwca 1994 r. w sprawie rodzaju, formy i terminów przekazywania informacji bieżących i okresowych przez emitentów papierów wartościowych dopuszczonych do publicznego obrotu, M.P. Nr 36, poz. 313, czy zastępujące je zarządzenie z 1997 r. (M.P. z 1997 r. Nr 21, poz. 213). W następstwie zmian w zasadach i kompetencjach organów państwa przedmiotowe zarządzenia zostały zastąpione rozporządzeniami Rady Ministrów, przy czym pierwszym z nich w przedmiotowej sprawie było rozporządzenie Rady Ministrów z 1998 r. (Dz.U. z 1998 r. Nr 163, poz. 1160).

na których się one opierały, jak i wzrostu poziomu edukacji, dojrzałości księgowych oraz potrzeb jednostek gospodarczych. Po kilku latach stosowania ustawy stwierdzono na podstawie oczywistych faktów, że przyjęta w 1994 r. ustawa, u podstaw której leżały *de facto* przepisy wcześniej obowiązującego rozporządzenia Ministra Finansów z 1991 r. (potocznie zwanego „10”), uwzględniające w sposób dość ogólny przepisy wspólnotowe (Czwarta i Siódma dyrektywa Rady EWG), że jej rozwiązania nie przystają do dynamicznie rozwijających się jednostek gospodarczych i ich otoczenia gospodarczego. W przepisach dotychczasowej ustawy brakowało wielu ważnych zagadnień, które wymagały uregulowania (wobec obowiązku prowadzenia regulowanej rachunkowości w zamkniętym kręgu przepisów tejże)⁸³, powodując przez to problemy w praktyce rachunkowości odnoszące się do rachunkowości zdarzeń i transakcji, które nie były uregulowane ustawą. Skłoniło to Ministerstwo Finansów do podjęcia prac nad zmianami w ustawie o rachunkowości, które miały rozwiązać niedostatki dotychczasowych przepisów.

Za kluczowe w idei zmian w ustawie o rachunkowości – poza uregulowaniem spraw wcześniej nieregulowanych, jak: transakcje leasingowe, połączenia jednostek gospodarczych, instrumenty finansowe, niezakończone usługi budowlane oraz dostosowaniem innych przepisów do współcześnie stosowanych w świecie (np. zmienione zasady rachunkowości odroczonego podatku dochodowego) – należy wskazać m.in.:

- 1) powołanie do życia Komitetu Standardów Rachunkowości (KSR), u podstaw którego leżała idea włączenia w instytucjonalny system regulacji rachunkowości ekspertów i regulacji środowiskowych, a nie tylko regulacji prawnych;
- 2) odniesienie się do rozwiązań, zawartych w międzynarodowych standardach rachunkowości (wówczas Międzynarodowych Standardach Rachunkowości, wydawanych przez Międzynarodowy Komitet Standardów Rachunkowości IASC) w szczególności w obszarach nowo regulowanych (leasing, instrumenty finansowe, połączenia gospodarcze, niezakończone usługi budowlane);

83 Uchwalona w 1994 r. ustawa o rachunkowości ograniczyła rozwiązania praktyki rachunkowości wyłącznie do tych, które były zawarte w tejże („Jednostki obowiązane są do stosowania zasad rachunkowości w sposób prawidłowy, zapewniając rzetelne i jasne przedstawienie sytuacji majątkowej i finansowej, wyniku finansowego oraz rentowności jednostki”, art. 4 ust. 1 oraz „Dokonując wyboru rozwiązań przewidzianych ustawą i dostosowując je do potrzeb jednostki (...”, art. 8 ust. 1), inaczej, niż było to w zastępowanych nią przepisach rozporządzenia Ministra Finansów („W sprawach nieuregulowanych przepisami rozporządzenia stosować należy zasady określone przez naukę rachunkowości oraz utrwalone przez przyjętą praktykę i zwyczaje”, § 3 ust. 6). Dopiero w wyniku zmiany ustawy w 2015 r. (Dz.U. z 2015 r. poz. 1333) przywrócono możliwość stosowania innych rozwiązań niż tych określonych w ustawie. Stało się to w drodze dodania w art. 4 nowego ust. 1d, według którego „jeżeli w wyjątkowych przypadkach stosowanie określonego przepisu ustawy nie pozwoliłoby na rzetelne i jasne przedstawienie sytuacji majątkowej i finansowej oraz wyniku finansowego, jednostka nie stosuje tego przepisu, a w informacji dodatkowej uzasadnia przyczyny jego niezastosowania oraz określa wpływ, jaki niezastosowanie przepisu wywiera na obraz sytuacji majątkowej i finansowej oraz wynik finansowy jednostki”.

- 3) prawo do stosowania międzynarodowych standardów rachunkowości w sprawach nieuregulowanych w ustawie (i przepisach wykonawczych) lub w krajowych standardach rachunkowości;
- 4) wzmocnienie przepisów technicznych (konkretnych przepisów) ustawy elementami założeń koncepcyjnych rachunkowości i sprawozdawczości finansowej, u podstaw których leżały *Założenia koncepcyjne sporządzania i prezentacji sprawozdań finansowych*, wydane przez IASC w 1989 r.

Wskazane idee zmian w przepisach ustawy o rachunkowości nie byłyby możliwe bez udziału akademików oraz woli współpracy, jaką przejawiało kierownictwo Ministerstwa Finansów, dostrzegając znaczące korzyści, płynące z szerokiej konsultacji i współpracy środowisk rządowych, zawodowych i akademickich. Wypracowany model triady rachunkowości: regulacje – praktyka – nauka służy bez wątpienia rozwojowi rachunkowości w Polsce i jest dostrzegany oraz pozytywnie oceniany w środowiskach zagranicznych. Można bez wątpienia wskazać, że prekursorem takiego modelu rozwoju rachunkowości była prof. Alicja Jaruga, której działania na polu rozwoju rachunkowości były i są doceniane zarówno w Polsce, jak i za granicą, po lewej stronie Odry i prawej stronie Bugu.

1.3.2. Pierwszy środowiskowy Komitet Standardów Rachunkowości KSR (1997–2002)

W początkowym okresie rozwoju rynku kapitałowego w Polsce istniało duże zapotrzebowanie na ujednolicone zasady (standardy) w zakresie sprawozdawczości finansowej spółek rynku kapitałowego. Regulacje ustawowe oraz wytyczne ówczesnej Komisji Papierów Wartościowych (KPW), następnie przemianowanej na Komisję Papierów Wartościowych i Giełd (KPWiG) w zakresie raportów okresowych (w tym: sprawozdań finansowych) nie dawały odpowiedzi na szereg problemów, jakie pojawiły się wraz z niezwykle dynamicznym rozwojem rynków: gospodarczego, finansowego i kapitałowego w Polsce. Wobec powyższego, w celu wzmocnienia polskiego systemu regulacyjnego sprawozdawczości finansowej, z inicjatywy Przewodniczącego Komisji Papierów Wartościowych w 1997 r. została powołana Fundacja Rozwoju Standardów Rynku Kapitałowego w Polsce. Celem tej organizacji było tworzenie środowiskowych, wysokiej jakości rozwiązań w formie standardów, w sprawach budzących wiele niepewności (wobec braku stosownych przepisów prawnych) lub niejasności (wobec ich lakonicznych zapisów w przepisach prawnych), a istotnych dla właściwego rozwoju rynku kapitałowego w Polsce. Zgodnie z zamierzeniem, określonym w statucie Fundacji, działalność jej miała dotyczyć tworzenia na użytek instytucji rynku kapitałowego standardów w zakresie sprawozdawczości finansowej oraz ładu korporacyjnego. Na prezesa zarządu Fundacji został powołany R. Ignatowski, a w skład Rady Fundacji została powołana m.in. Maria Rzepnikowska, partner w ówczesnej firmie Deloitte & Touche, mająca swe korzenie i ściśle związana z Katedrą Rachunkowości UŁ. Sprawy standardów

sprawozdawczości finansowej miały należeć do powołanego w ramach Fundacji Komitetu Standardów Rachunkowości, zaś sprawy związane ze standardami ładu korporacyjnego do Komitetu Standardów Ładu Korporacyjnego. Ten Komitet, jak i przypisany mu właściwy obszar przedmiotowy, nie został jednak rozwinięty. Prace mimo to rozpoczął i prowadził aż do rozwiązania Komitetu w 2002 r. powołany w jego miejsce przepisami ustawy o zmianie ustawy o rachunkowości z 2000 r.⁸⁴ nowy Komitet Standardów Rachunkowości (KSR).

W skład KSR, działającego w ramach Fundacji Rozwoju Standardów Rynku Kapitałowego, w latach 1997–2000 wchodził:

- 1) prof. dr hab., dr h.c. Alicja Jaruga, Katedra Rachunkowości, UŁ, przewodnicząca Komitetu;
- 2) Zbigniew Adamkiewicz, Deloitte & Touche (wcześniej: Katedra Rachunkowości UŁ);
- 3) Grzegorz Bielicki, Bank Handlowy w Warszawie;
- 4) Ewa Dudkowska, Komisja Papierów Wartościowych i Giełd (absolwent Wydziału Ekonomiczno-Socjologicznego UŁ, wcześniej rodzimego wydziału Katedry Rachunkowości);
- 5) dr Zdzisław Fedak, wówczas reprezentujący Krajową Izbę Biegłych Rewidentów;
- 6) Piotr Kamiński, Komisja Papierów Wartościowych (i Giełd);
- 7) Krzysztof Kucharski, Arthur Andersen;
- 8) Bożena Lisiecka-Zajac, Ministerstwo Finansów, dyrektor Departamentu Rachunkowości;
- 9) Barbara Misterska-Dragan, Misters Audytor;
- 10) Dariusz Nowak, PricewaterhouseCoopers;
- 11) dr Renata Sochacka, KPMG (wcześniej: Katedra Rachunkowości UŁ);
- 12) prof. dr hab. Gertruda Świdarska, SGH.

W okresie działania Komitetu w strukturze Fundacji zostały opracowane m.in. projekty:

- 1) KSR *Niezakończone usługi budowlane*,
- 2) KSR *Trwała utrata wartości aktywów*,
- 3) KSR *Leasing*,
- 4) KSR *Połączenia jednostek gospodarczych*,
- 5) KSR *Instrumenty finansowe*.

Opracowania Komitetu nie miały oczywiście swej mocy wiążącej, jednakże przyjmowane w nich rozwiązania były wykorzystywane przez ówczesną praktykę, szczególnie dla celów sporządzania prospektów emisyjnych (i memorandum informacyjnych) emitentów, którzy ubiegali się o wprowadzenie ich emitowanych papierów wartościowych do publicznego obrotu. Wskazane zaś projekty standardów w zakresie niezakończonych usług budowlanych, trwałej utraty wartości aktywów

84 Art. 1 pkt 8 ustawy z dnia 9 listopada 2000 r. o zmianie ustawy o rachunkowości, wprowadzający nowy art. 10 ust. 3 w ustawie o rachunkowości.

oraz leasingu stały się materiałem źródłowym do opracowania standardów, które przyjął Komitet Standardów Rachunkowości, powstały na mocy przepisów ustawy o rachunkowości z 2000 r. (KSR nr 3, KSR nr 4, KSR nr 5). Z kolei projekty standardów o instrumentach finansowych oraz połączeniach jednostek gospodarczych stały się podstawą do zapisów w ustawie o rachunkowości (połączenia spółek) oraz rozporządzenia Ministra Finansów o ujmowaniu, wycenie i prezentacji instrumentów finansowych.

1.3.3. Ustawowy Komitet Standardów Rachunkowości (KSR) – organizacja i otoczenie instytucjonalne działania

Pierwotnie powołany przez Przewodniczącego KPW(iG) Komitet Standardów Rachunkowości został w 2002 r. zastąpiony nowym, powołanym na mocy przepisów zmienionej w 2000 r. ustawy o rachunkowości. Komitet stał się ciałem formalnym, upoważnionym do wydawania krajowych standardów rachunkowości, które zasadniczo przybrały formę Krajowych Standardów Rachunkowości (KSR) oraz Stanowisk Komitetu Standardów Rachunkowości (SKSR). Są one publikowane w Dzienniku Urzędowym Ministra Finansów. Krajowe standardy rachunkowości nie mają mocy wiążącej, o ile jednostka gospodarcza nie przyjmie ich jako źródła dla opracowania i stosowania w swej polityce rachunkowości. Problematyka krajowych standardów z założenia (przepisy zawarte w art. 10 ust. 3 ustawy) obejmuje te, które nie są w ogóle lub w wystarczającym stopniu pokryte regulacjami prawnymi rachunkowości.

Działalność Komitetu, w tym zasady jego powoływania oraz organizację prac, określają przepisy rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 28 listopada 2001 r. w sprawie zakresu działania i sposobu organizacji Komitetu Standardów Rachunkowości (Dz.U. Nr 140, poz. 1580, ze zm.). Komitet posiada także własny Regulamin. Do zadań Komitetu należą:

- 1) wydawanie krajowych standardów rachunkowości, zwanych dalej „standardami”, oraz przegląd i aktualizacja istniejących standardów;
- 2) opiniowanie projektów aktów prawnych w zakresie rachunkowości,
- 3) analiza Międzynarodowych Standardów Rachunkowości, standardów rachunkowości opracowanych przez inne kraje, a także dyrektyw Unii Europejskiej z zakresu rachunkowości;
- 4) współpraca z międzynarodowymi organizacjami do spraw standaryzacji rachunkowości.

Komitet działa przy ministrze właściwym do spraw finansów publicznych, który zapewnia środki finansowe na pokrycie kosztów działania Komitetu. Obsługę administracyjno-techniczną Komitetu zapewnia sekretarz Komitetu.

Komitet pierwotnie (do 2018 r.) składał się z 16 członków, w tym przewodniczącego, powoływanych na dwuletnie kadencje przez Ministra Finansów. Członków Komitetu delegowali:

- 1) minister właściwy do spraw finansów publicznych – trzech członków;
- 2) minister właściwy do spraw Skarbu Państwa – jeden członek;
- 3) Przewodniczący Komisji Papierów Wartościowych i Giełd (później: zastępującej ją Komisji Nadzoru Finansowego – jeden członek, spośród pracowników urzędu Komisji;
- 4) Prezes Narodowego Banku Polskiego – jeden członek, spośród pracowników NBP;
- 5) Stowarzyszenie Księgowych w Polsce – pięciu członków, w tym co najmniej dwoje z tytułem naukowym (później lub stopniem naukowym);
- 6) Krajowa Izba Biegłych Rewidentów – pięciu członków, w tym co najmniej troje biegłych rewidentów wykonujących zawód i reprezentujących podmioty uprawnione do badania sprawozdań finansowych.

Od 2018 r. Komitet jest powoływany na trzyletnią kadencję i składa się z 18 członków, w tym przewodniczącego. Skład Komitetu, zatwierdzany przez Ministra Finansów, stanowi obecnie:

- a) siedmiu członków wyznaczonych przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych, w tym trzech spośród pracowników Ministerstwa Finansów;
- b) czterech członków wyznaczonych przez Stowarzyszenie Księgowych w Polsce;
- c) trzech członków wyznaczonych przez Polską Izbę Biegłych Rewidentów;
- d) po jednym członku wyznaczonym przez Przewodniczącą Komisji Nadzoru Finansowego, Narodowego Banku Polskiego, ministra właściwego do spraw gospodarki oraz ministra właściwego do spraw rozwoju regionalnego.

Przewodniczącymi Komitetu byli (w kolejności): prof. A. Jaruga (Uniwersytet Łódzki), prof. Zbigniew Messner (Uniwersytet Ekonomiczny w Katowicach), prof. Krystyna G. Świdorska (Szkoła Główna Handlowa), Joanna Dadacz – dyrektor Departamentu Rachunkowości (i Rewizji Finansowej) w Ministerstwie Finansów i obecnie: Agnieszka Stachniak – wicedyrektor Departamentu Efektywności Wydatków Budżetowych i Rachunkowości Ministerstwa Finansów.

W skład Komitetu, od czasu jego powstania, zawsze wchodził pracownicy Katedry Rachunkowości UŁ. Komitetowi pierwszej kadencji (2002–2004) przewodniczyła prof. Alicja Jaruga, która uczestniczyła w pracach Komitetu do 2006 r. Od 2004 r. zaś, tj. od drugiej kadencji Komitetu do obecnej, dwunastej, w Komitecie zasiada Radosław Ignatowski, delegowany do tejże funkcji przez Zarząd Główny Stowarzyszenia Księgowych w Polsce.

Przyjęcie krajowego standardu rachunkowości, który jest publikowany w Dzienniku Urzędowym Ministra Finansów (bywało że Ministra Finansów i Rozwoju) w formie komunikatu ministra, wymaga podjęcia uchwały większością co najmniej 10 głosów oddanych, a zdania przeciwne są także przedmiotem formalnej publikacji.

1.3.4. Standardy, stanowiska i inne opracowania Komitetu

Od czasu powołania (2002 r.), Komitet przyjął jak dotąd 15 standardów oraz 12 stanowisk. W wielu przypadkach opracowania projektów tychże dokumentów były udziałem pracowników Katedry Rachunkowości. Wykaz przyjętych krajowych standardów rachunkowości, obejmujący także wskazanie autorstwa ich projektów, zawierają tabele 1.3.1 i 1.3.2. W tych tabelach kolumna „Rok wydania” wskazuje rok pierwotnej wersji przyjętego dokumentu i rok (lata) przyjęcia zmian. W tabeli 1.3.2 w miejsce dość rozbudowanych nazw stanowisk podano ich zakres przedmiotowy.

Tabela 1.3.1. Wykaz przyjętych Krajowych Standardów Rachunkowości

Nr	Tytuł	Rok wydania	Autorstwo projektu
1	Rachunek przepływów pieniężnych	2003, 2011, 2017	Ewa Śnieżek, Radosław Ignatowski, Katedra Rachunkowości UŁ
2	Podatek dochodowy	2004, 2010, 2024	zespół prof. Gertrudy K. Świderskiej, SGH
3	Niezakończone usługi budowlane	2006, 2009, 2018	Jacek Kalinowski, Katedra Rachunkowości UŁ
4	Utrata wartości aktywów	2007, 2012	prof. Anna Karmańska, SGH
5	Leasing, najem i dzierżawa	2008, 2011, 2018	Mikołaj Turzyński, Katedra Rachunkowości UŁ
6	Rezerwy, bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów, zobowiązania warunkowe	2008, 2014	zespół prof. Sławomira Sojaka, UMK w Toruniu, wersja wstępna; Danuta Krzywda, UE w Krakowie, wersja ostateczna
7	Zmiany zasad (polityki) rachunkowości, wartości szacunkowych, poprawianie błędów, zdarzenia następujące po dacie bilansu – ujęcie i prezentacja	2008, 2015	Danuta Krzywda, UE w Krakowie
8	Działalność deweloperska	2014, 2018, 2020	Jacek Kalinowski, Katedra Rachunkowości UŁ
9	Sprawozdanie z działalności	2014, 2018	Monika Marcinkowska, Wydział Ekonomiczno-Socjologiczny UŁ (dawniej Katedra Rachunkowości UŁ)
10	Umowy o partnerstwie publiczno-prywatnym oraz umowy o koncesji na roboty budowlane lub usługi	2016, 2017	Dorota Adamek-Hyska, UE w Katowicach

Nr	Tytuł	Rok wydania	Autorstwo projektu
11	Środki trwałe	2017	zespół prof. Ewy Walińskiej, Katedra Rachunkowości UŁ, w tym: Przemysław Czajor, Marcin Michalak, Agnieszka Wencel, Witold Bojanowski (dawniej Katedra Rachunkowości UŁ)
12	Działalność rolnicza	2018	Aleksandra Łakomiak, UE we Wrocławiu
13	Koszt wytworzenia jako podstawa wyceny produktów	2019	prof. Gertruda K.Świdorska, SGH
14	Rachunkowość jednostek przy braku kontynuowania działalności	2021	Anna Sirocka, Ernst & Young
15	Przychody ze sprzedaży rzeczy	2022	zespół prof. J.Gierusza, UG
16	Uproszczenia przewidziane ustawą	2025	zespół prof. W. Gosa, USz

Źródło: opracowanie własne.

Tabela 1.3.2. Wykaz przyjętych Stanowisk Komitetu Standardów Rachunkowości

Lp.	Przedmiot stanowiska	Rok wydania	Autorstwo projektu
1	Uprawnienia do emisji gazów cieplarnianych	2005, 2011, 2016	Radosław Ignatowski, Katedra Rachunkowości UŁ
2	Koszt wytworzenia w wycenie zapasów	2007	zespół prof. Gertrudy K.Świdorskiej, SGH
3	Certyfikaty zielonej energii	2007	Radosław Ignatowski, Katedra Rachunkowości UŁ
4	Outsourcingowe i komputerowe prowadzenie ksiąg rachunkowych	2010	Zdzisław Fedak, Wydawnictwo „Rachunkowość”
5	Fundusze własne i wyniki finansowe spółdzielni mieszkaniowych	2015	Danuta Krzywda, UE w Krakowie Renata Sochacka, KPMG (dawniej: Katedra Rachunkowości UŁ)
6	Spis z natury w inwentaryzacji zapasów rzeczowych	2016	zespół prof. Waldemara Gosa, USz
7	Zamiana aktywów niepieniężnych	2017	Tomasz Konieczny, PwC
8	Zasada rzetelnego i jasnego obrazu	2017	Radosław Ignatowski, Katedra Rachunkowości UŁ Tomasz Konieczny, PwC

Lp.	Przedmiot stanowiska	Rok wydania	Autorstwo projektu
9	Wieczyste użytkowanie gruntów	2019	zespół Departamentu Efektywności Wydatków Publicznych i Rachunkowości Ministerstwa Finansów
10	Rozrachunki z kontrahentami	2019	Krzysztof Kruszewski, NBP
11	Działalność zaniechana	2023	Przemysław Kabalski, UŁ
12	Wartość godziwa w rozliczaniu połączeń jednostek metodą nabycia	2024	Maciej Frendzel, UŁ

Źródło: opracowanie własne na podstawie dokumentów KSR.

Warto dodać, że na zlecenie Komitetu została także przygotowana przez Macieja Frendzla (Uniwersytet Łódzki) w 2023 r. „Ekspertyza w zakresie rachunkowości kryptoaktywów i kryptozobowiązań – identyfikacja potrzeb zmian przepisów ustawowych i krajowych standardów rachunkowości wynikających z praktyki gospodarczej”. Dokument ten, wedle zapewnień przedstawicieli Ministerstwa Finansów, posłuży do przygotowania prawnego uregulowania rozwiązań księgowych w przedmiotowym zakresie, ale perspektywa czasowa ich opracowania i przyjęcia do porządku prawnego wciąż nie jest znana.

Równie warte podkreślenia jest to, że okres pandemii COVID-19 (2020–2022) oraz napaść Rosji na Ukrainę w 2022 r. wpłynęły zasadniczo na funkcjonowanie wszystkich światowych społeczeństw, w tym w szczególności europejskich. Wywarły one także wpływ na funkcjonowanie gospodarki polskiej i jej uczestników – podmioty gospodarcze. W odpowiedzi na powstałe zagrożenia zmieniono wiele regulacji lub wprowadzono nowe w celu złagodzenia ich skutków. Z punktu widzenia rachunkowości i sprawozdawczości finansowej podmiotów gospodarczych zagrożenia wiązały się m.in. z możliwością niedotrzymania terminów sporządzania, badania, publikowania i zatwierdzania sprawozdań finansowych oraz koniecznego ujęcia potencjalnych strat wynikłych z utraty wartości aktywów. W reakcji na powstałe zagrożenia, Komitet wydał kilka wytycznych i rekomendacji oraz niewiązanych zaleceń dla podmiotów gospodarczych. Należały do nich:

- 1) *Sprawozdanie finansowe w czasie pandemii COVID-19* (grudzień 2020 i luty 2022).
- 2) *Sprawozdanie finansowe i sprawozdanie z działalności w warunkach rosyjskiej agresji na Ukrainę* (kwiecień 2022).
- 3) *Sprawozdanie finansowe i sprawozdanie z działalności za 2022 r. w warunkach niepewności otoczenia gospodarczego* (styczeń 2023).

W bieżących pracach Komitetu (październik 2025 r.), które są na końcowym etapie przygotowania projektów dokumentów KSR, znajdują się ponadto (w nawiasie autorstwo projektów):

- 1) krajowy standard rachunkowości w zakresie wartości niematerialnych i prawnych (zespół prof. Ewy Walińskiej, Katedra Rachunkowości UŁ, w tym: Przemysław Czajor, Marcin Michalak, Agnieszka Wencel, Witold Bojanowski);
- 2) stanowisko KSR w zakresie obciążeń publicznoprawnych i ich wpływu na ujmowanie przychodów ze sprzedaży (T.Konieczny, PRO AUDIT);
- 3) stanowisko KSR w zakresie sporządzania sprawozdań finansowych na inny dzień niż kończący rok obrotowy (Ł.Motała, 4Audyt);
- 4) stanowisko KSR w zakresie umów factoringu (A.Sirocka, Ernst & Young);
- 5) stanowisko KSR w zakresie relacji polskich regulacji o rachunkowości a MSSF (A.Hołda, Uniwersytet Ekonomiczny w Krakowie i R.Ignatowski, Uniwersytet Łódzki).

Powyższe dane wskazują, że spośród 33 krajowych standardów rachunkowości (przyjętych i obecnie procedowanych) znacząca ich liczba (25) została opracowana w środowisku akademickim, z czego aż 13 przez pracowników (obecnych i byłych) Katedry Rachunkowości UŁ, co stanowi dobitny dowód silnego zaangażowania Katedry i jej pracowników (Łódzkiej Szkoły Rachunkowości) w prace regulacyjne rachunkowości oraz podkreśla jej rangę i zaufanie do pracowników.

O wkładzie przedstawicieli Łódzkiej Szkoły Rachunkowości w tworzenie środowiskowych regulacji rachunkowości piszemy w kolejnym rozdziale.

Rozdział 2

Wpływ Łódzkiej Szkoły Rachunkowości na standaryzację rachunkowości w Polsce

2.1. Podstawy i przesłanki autorstwa projektów standardów, stanowisk i innych opracowań Komitetu¹

Stanowienie standardów rachunkowości w większości przypadków, jak wskazano we wcześniejszej części tego opracowania, stanowi domenę środowiska zawodowego. Uznaje się je za regulacje profesjonalistów, którzy zwykle reprezentują wszystkie trzy filary systemu regulacyjnego rachunkowości:

- 1) naukę rachunkowości, reprezentowaną co do zasady przez środowisko akademickie;
- 2) praktykę rachunkowości, reprezentowaną przez osoby odpowiedzialne za prowadzenie rachunkowości w jednostkach gospodarczych, biegłych rewidentów, weryfikujących sporządzane sprawozdania finansowe, analityków finansowych, doradców inwestycyjnych i innych użytkowników sprawozdań finansowych;
- 3) regulatora, reprezentującego organy państwa, w którym wiodącą rolę odgrywają przedstawiciele administracji państwowej, której powierzono kompetencje w zakresie rachunkowości, w tym sprawozdawczości finansowej.

Taką reprezentację środowiska zawodowego rachunkowości przedstawia obecnie działający w Polsce Komitet Standardów Rachunkowości, gdzie akademicy stanowią znaczącą część składu osobowego.

Opracowywanie regulacji środowiskowych w systemie regulacyjnym rachunkowości w Polsce, ze względu na instytucjonalne uwarunkowania działania Komitetu, powierza się przedstawicielom wszystkich środowisk zawodowych, ale – jak

¹ W opracowaniu tego podrozdziału wykorzystano fragmenty autorskiego opracowania: I.Sobańska, R.Ignatowski (red.), *Łódzka szkoła rachunkowości w procesie transformowania systemu rachunkowości w Polsce w latach 1989–2016. Wyzwania dla praktyki i nauki*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2018.

wskazano w poprzedniej części tego opracowania – najliczniejszą ich część stanowią akademicy. Wybór autora/autorów projektów standardów (lub innych regulacji o podobnym charakterze) w wielu przypadkach wynika z ich zainteresowań, które mają swoje potwierdzenie w dokumentowanych dokonaniach naukowych. Często jest rezultatem rangi i znaczenia danych ośrodków akademickich.

Katedra Rachunkowości Wydziału Zarządzania Uniwersytetu Łódzkiego (dalej także Katedra Rachunkowości WZ UŁ), jako wyodrębniona jednostka organizacyjna Wydziału, wraz ze swoimi pracownikami od lat aktywnie przyczynia się do rozwoju rachunkowości jako nauki stosowanej, zarówno w skali krajowej, jak międzynarodowej. Można rzec, że łódzki ośrodek akademicki, zwany już coraz częściej Łódzką Szkołą Rachunkowości, stanowi wiodący ośrodek akademicki w Polsce, którego dokonania na niwie nauki i praktyki rachunkowości są doceniane zarówno w samym środowisku akademickim, jak i wśród regulatora rachunkowości. Od wielu lat pracownicy Katedry aktywnie współdziałają z Komitetem, czy to w formie członkostwa (od 2004 r. nieprzerwanie członkiem Komitetu jest R. Ignatowski), czy jako autorzy/współautorzy projektów dokumentów, jakie wydaje Komitet. Należą do nich nie tylko rzeczne standardy i stanowiska, ale także komunikaty lub ekspertyzy. W okresie działania Komitetu (od 2002 do kwietnia 2025), pracownicy Katedry opracowali na zlecenie Komitetu projekty standardów i stanowisk w zakresie:

- 1) sprawozdania z przepływów pieniężnych (dr hab. E. Śniezek przy współudziale dr. hab. R. Ignatowskiego);
- 2) niezakończonych usług długoterminowych i działalności deweloperskiej (dr J. Kalinowski);
- 3) umów leasingu, najmu i dzierżawy (dr hab. M. Turzyński);
- 4) środków trwałych (prof. E. Walińska – kier. zespołu: dr P. Czajor, dr M. Michalak, dr A. Wencel, W. Bojanowski);
- 5) wartości niematerialnych i prawnych (prof. E. Walińska, dr P. Czajor, dr M. Michalak, dr A. Wencel oraz W. Bojanowski);
- 6) uprawnień do emisji do powietrza gazów cieplarnianych (dr hab. R. Ignatowski);
- 7) praw majątkowych wynikających ze świadectw pochodzenia energii wytworzonej w odnawialnych źródłach energii (dr hab. R. Ignatowski);
- 8) realizacji zasady rzetelnego i jasnego obrazu w prezentacji sytuacji majątkowej, finansowej i dochodowej jednostki sprawozdawczej, tj. jednostki gospodarczej lub grupy kapitałowej (dr hab. R. Ignatowski przy współudziale T. Koniecznego z firmy PricewaterhouseCoopers, PwC);
- 9) prezentacji w sprawozdaniach finansowych skutków prowadzenia lub decyzji o zaniechaniu części działalności jednostki (dr hab. P. Kabalski);
- 10) szacowania wartości godziwej aktywów i zobowiązań przejmowanej jednostki w zastosowaniu metody nabycia (dr M. Frendzel).

Dodatkowo M. Frendzel na zlecenie Komitetu (opiekunem merytorycznym ze strony Komitetu był R. Ignatowski) przygotował ekspertyzę dotyczącą analizy możliwego ujęcia, wyceny i prezentacji w sprawozdaniach finansowych kryptoaktywów (i powiązanych z nimi kryptozobowiązań). Wskazana ekspertyza ma stanowić

podstawę do wydania przez Komitet przedmiotowego stanowiska (lub standardu). Może także – w opinii przewodniczącej Komitetu – wicedyrektora Departamentu Efektywności Wydatków Publicznych i Rachunkowości Ministerstwa Finansów, Agnieszki Stachniak – stanowić podstawę do regulacji tego zagadnienia na szczeblu ustawy o rachunkowości².

Obecnie (pierwsza połowa 2025 r.), w pracach Komitetu znajduje się także tematyka relacji, jakie zachodzą przykładowo między przepisami ustawy o rachunkowości (dalej zamiennie u.rach.) oraz MSR (międzynarodowymi standardami rachunkowości dopuszczonymi do stosowania w Unii Europejskiej, MSSF/UE), które – poza systemem KSR – stanowią źródła regulacyjne w prowadzeniu rachunkowości w jednostkach gospodarczych, w tym stosowane są przy sporządzaniu przez nie sprawozdań finansowych. Inicjatorem tych prac Komitetu i opiekunem merytorycznym z ramienia Komitetu jest R. Ignatowski.

Pracownicy Katedry Rachunkowości WZ UŁ wykonują także oficjalne, zlecone przez Komitet recenzje projektów standardów i stanowisk. Należały do nich m.in. recenzje w zakresie:

- 1) odroczonego podatku dochodowego (będącego przedmiotem KSR nr 2), autorstwa dr A. Wencel;
- 2) kosztu wytworzenia produktów (będącego przedmiotem KSR nr 13), autorstwa prof. I. Sobańskiej i prof. T. Wnuk-Pela;
- 3) obciążeń publicznoprawnych, w tym podatków związanych z obrotem (będącego przedmiotem stanowiska KSR w przedmiotowej sprawie), autorstwa dr A. Wencel.

Ale, co warto podkreślić, zaufanie do akademików z Łódzkiej Szkoły Rachunkowości w obszarze tworzenia regulacji środowiskowych miało swe podstawy we wcześniejszych działaniach na polu regulacji rachunkowości – na poziomie norm prawnych. Źródłem było zaangażowanie w budowę podwalin prawnych już na etapie okresu transformacji ustrojowej Polski, o której była mowa we wcześniejszym punkcie tego opracowania. Tu wyróżniali się m.in. prof. A. Jaruga, doc. J. Skowroński, prof. I. Sobańska, prof. G. Idzikowska, dr Z. Owczarek, dr E. Świdarska, dr J. Marcinkowski, dr J. Wołkowski, mgr J. Gorgolewski, mgr M. Rzepnikowska, współtwórcy (wraz z innymi uczestnikami tego procesu) projektów ustaw o biegłych rewidentach i ich samorządzie oraz o rachunkowości (obie z 1994 r.).

Równolegle w tym czasie tworzone były podstawy działania rynków kapitałowych i finansowych, na co wpływ mieli także akademicy z Łódzkiej Szkoły Rachunkowości. Istotne tu były działania w obszarze tworzenia wymogów o prezentacji właściwych informacji finansowych, jaką przygotowywały i przedstawiały spółki publiczne na rzecz tego rynku.

2 Prace nad zmianami w u.rach. zostały rozpoczęte w 2023 r., a R. Ignatowski został członkiem resortowego zespołu ds. przygotowania projektu zmian w tejże ustawie.

Należeli do nich w szczególności: dr R. Sochacka, dr J. Wołkowski, mgr M. Rzepnikowska, prof. E. Walińska, dr hab. E. Śnieżek, dr hab. R. Ignatowski. Wkład wskazanych osób był zróżnicowany, poza pracami nad ogólnymi założeniami wymogów informacyjnych (R. Sochacka, J. Wołkowski, M. Rzepnikowska), po szczegółowe wytyczne, dotyczące zawartości prezentowanych sprawozdań finansowych lub ich części: R. Ignatowski – wymogi w zakresie prezentacji skonsolidowanych sprawozdań finansowych; E. Śnieżek – wymogi w zakresie prezentacji rachunku przepływów finansowych, później: przepływów gotówkowych i ostatecznie: rachunku przepływów pieniężnych; E. Walińska – wymogi w zakresie prezentacji informacji o rozliczeniach z tytułu podatku dochodowego, w tym odroczonego podatku dochodowego. Prof. E. Walińska, na zlecenie Ministerstwa Przekształceń Własnościowych, podjęła się również tłumaczenia właściwych regulacji giełdowych dotyczących rynku francuskiego oraz opracowała wskazówki dotyczące dostosowania ich do polskich warunków.

Osobami zaś, które w sposób bezpośredni uczestniczyły w tworzeniu tychże instytucji rynku kapitałowego, a które wywodziły się z Katedry Rachunkowości WZ UŁ – trzonu Łódzkiej Szkoły Rachunkowości, były: dr R. Sochacka, mgr Z. Adamkiewicz oraz mgr M. Rzepnikowska. Jeśli do tych instytucji zaliczyć także inicjatywę ówczesnego Przewodniczącego Komisji Papierów Wartościowych (później i Giełd), dr. J. Sochy, polegającą na stworzeniu instytucji wsparcia w postaci Fundacji Rozwoju Standardów Rynku Kapitałowego, której celem działania było tworzenie właściwych standardów rynku kapitałowego, to do takich osób należy zaliczyć także prof. A. Jarugę (przewodniczącą Komitetu Standardów Rachunkowości) i dr. hab. R. Ignatowskiego (prezesa zarządu Fundacji), która została powołana w 1997 r. O tym Komitecie napisano w poprzednim punkcie tego opracowania.

Współpraca łódzkiego ośrodka akademickiego rachunkowości z instytucjami administracji państwowej oraz instytucjami rynku kapitałowego i samorządem biegłych rewidentów nie zakończyła się w pierwszym okresie transformacji i tworzenia podstaw instytucjonalnych rynku kapitałowego. Przyjęte w pierwszej połowie lat 90. ustawy o rachunkowości i ustawy o biegłych rewidentach z założenia po kilku latach ich stosowania wymagały gruntownej przebudowy, co wynikało zarówno z tempa rozwoju gospodarczego w Polsce, zmian w światowym otoczeniu gospodarczym Polski, zmian w regulacjach europejskich, na których się one opierały, jak i wzrostu edukacji i dojrzałości księgowych oraz potrzeb jednostek gospodarczych. W tym miejscu warto podkreślić stałą współpracę pracowników Katedry Rachunkowości WZ UŁ z Ministerstwem Finansów i Komisją Papierów Wartościowych (później i Giełd), polegającą na wkładzie w tworzenie nowych lub aktualizację dotychczasowych regulacji oraz tworzenie nowych struktur instytucjonalnych, wspierających przez rachunkowość instytucje rynku kapitałowego i profesję rachunkowości.

Na szczególną uwagę zasługuje współpraca z Departamentem Rachunkowości Ministerstwa Finansów nad kompleksową zmianą przepisów ustawy o rachunkowości, która ostatecznie zaowocowała przyjęciem przez Sejm ustawy z dnia 9 listopada 2000 r. o zmianie ustawy o rachunkowości (Dz.U. Nr 113, poz. 1186). Właściwą decyzję podjęła ówczesna dyrektor Departamentu Rachunkowości MF, powołując do

z życia zespół ekspercki, który miał wspierać, a *de facto* tworzyć podstawy do zmian w przepisach ustawy. Zespół tworzyli pracownicy ministerstwa, w tym – oprócz B.Lisieckiej-Zajac m.in. ówczesna dyrektor Departamentu: Joanna Dadacz, ale także liczne grono praktyków i akademików rachunkowości, w tym m.in. ówcześni i byli pracownicy Katedry Rachunkowości UŁ w osobach: prof. A.Jaruga, E.Śnieżek, R.Sochacka, Z.Adamkiewicz, R.Ignatowski. Większość z wymienionych dostała za zadanie opracowanie właściwych propozycji przepisów w obszarach, w których uznawani byli za ekspertów, co nie zwalniało ich także z udziału w pracach całego zespołu nad całością nowelizowanych przepisów. Przykładowo, E.Śnieżek odpowiedzialna była za opracowanie projektu przepisów o sporządzaniu i treści rachunku przepływów pieniężnych, R.Sochacka – wyceny, ujmowania i prezentacji instrumentów finansowych, Z.Adamkiewicz – rozliczania połączeń spółek, R.Ignatowski – sprawozdawczości skonsolidowanej. Zespół pracował w okresie 1997–2000, aż do przyjęcia w listopadzie 2000 r. przez Sejm ustawy o zmianie ustawy o rachunkowości, a niektórzy jego członkowie także później, przygotowując lub wspierając prace nad projektami przepisów wykonawczych (rozporządzenia Ministra Finansów), np. R.Sochacka (rozporządzenie o instrumentach finansowych)³, R.Ignatowski (rozporządzenie o konsolidacji sprawozdań finansowych)⁴.

Wskazane wyżej zaangażowanie przedstawicieli Łódzkiej Szkoły Rachunkowości w tworzenie i doskonalenie systemu regulacji rachunkowości w Polsce stanowi dowód uznania dla jej działalności i buduje wokół niej aurę niepodważalnego autorytetu w środowisku rachunkowości w Polsce, przyczyniając się do silnego wpływu nauki na społeczeństwo.

Opisanej wyżej działalności instytucjonalnej przedstawicieli Łódzkiej Szkoły Rachunkowości towarzyszyła prowadzona równolegle działalność naukowa, publikacyjna oraz popularyzacja wiedzy i wyników badań z dziedziny rachunkowości w otoczeniu gospodarczym, w tym przede wszystkim w środowisku księgowych, audytorów finansowych i odbiorców sprawozdań finansowych. Na szczególne podkreślenie zasługuje ta część dorobku, która odnosi się bezpośrednio do zakresu przedmiotowego poszczególnych standardów, stanowisk i ekspertyz przygotowanych przez pracowników Katedry Rachunkowości WZ UŁ na zlecenie Komitetu Standardów Rachunkowości. Z uwagi na objętość wykazu publikacji stanowiących efekt badań naukowych i popularyzacji wiedzy Pracowników Katedry Rachunkowości WZ UŁ w zakresie dotyczącym opracowanych przez ŁSżR standardów i stanowisk KSR, ich wykaz przedstawiono w Załączniku na końcu monografii. Podkreślić w tym miejscu należy, że dorobek dotyczący tematyki poszczególnych regulacji KSR dotyczy w większości przypadków okresu znacznie poprzedzającego ich

3 Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 12 grudnia 2001 r. w sprawie szczegółowych zasad uznawania, metod wyceny, zakresu ujawniania i sposobu prezentacji instrumentów finansowych (Dz.U. Nr 149, poz. 1674).

4 Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 12 grudnia 2001 r. w sprawie szczegółowych zasad sporządzania przez jednostki inne niż banki i zakłady ubezpieczeń sprawozdania finansowego jednostek powiązanych (Dz.U. Nr 152, poz. 1729).

wydanie, co tworzy bezpośrednie przesłanki ich autorstwa. Prace badawcze i popularyzacja wiedzy w zakresie poszczególnych standardów i stanowisk KSR kontynuowana była także po ich opublikowaniu, dostarczając w wielu przypadkach wiedzy i podstaw do ich późniejszej aktualizacji, co zostało odpowiednio odzwierciedlone w przywołanym wyżej załączniku. Godnym podkreślenia jest fakt, że problematyka badawcza dotycząca poszczególnych standardów i stanowisk KSR, opracowanych przez pracowników ŁSzR, stanowiła przedmiot badań szerszego grona pracowników Katedry, a nie tylko autorów poszczególnych dokumentów KSR.

W kontekście powyższego można wskazać, że prace badawcze i publikacyjne w zakresie sprawozdawczości przepływów pieniężnych (KSR nr 1) prowadzone były w latach 1994–2023. Przed wydaniem KSR nr 1 w 2023 r. wydano łącznie 18 publikacji, zaś po opublikowaniu standardu, ale przed jego nowelizacją (lata 2004–2017) powstały kolejne 22 pozycje. Badania w zakresie analizowanej tematyki prowadzone były przede wszystkim przez dr hab. E.Śnieżek (15 poz.). Wśród autorów lub współautorów w pierwszym okresie badawczym (2003–2017) wymienić można także: dr M.Rzepnikowską (2 poz.), dr. M.Michalaka (7 poz.) dr. P.Czajora (4 poz.), prof. E.Walińską i dr hab. W.A.Nowaka (po 1 poz.). W kolejnym okresie działalność naukową i publikacyjną w zakresie KSR nr 1 dr hab. E.Śnieżek (22 poz.) prowadziła w dużym stopniu we współpracy z dr. M.Wiatrem (12 poz.) oraz incydentalnie z prof. E.Walińską (1 poz.), dr. hab. M.Turzyńskim i dr J.Piłacik. W początkowym okresie (1994–2003) tematykę badań nad przepływami pieniężnymi zdominowały aspekty techniczne sporządzania i interpretacji tego sprawozdania oraz komparatywne badania międzynarodowe w obszarze rachunku przepływów pieniężnych (Australia/ Nowa Zelandia, Wielka Brytania, Japonia, Niemcy, Chiny) i regulacje międzynarodowe (MSR 7). W drugim okresie badania koncentrowały się przede wszystkim na analizie konsekwencji praktycznych stosowania KSR nr 1 oraz znaczenia praktycznego tego sprawozdania.

W zakresie standardów KSR nr 3 i KSR nr 8 niekwestionowanym liderem badań był dr J.Kalinowski. Badania mieszczące się w zakresie problematyki tych dwóch standardów są ze sobą powiązane, a dokładniej stanowią swoje naturalne następstwo – od rachunkowości niezakończonych umów budowlanych do działalności deweloperskiej. Odnosząc się do badań dotyczących KSR nr 3, to w okresie 2003–2006, a zatem przed pierwszym opublikowaniem standardu, autor ten opublikował osiem pozycji literaturowych, stanowiących efekt prowadzonych przez niego badań w tym zakresie. Ich tematyka miała charakter zróżnicowany i obejmowała zagadnienia interdyscyplinarne. Analizowany temat był poddawany badaniom zarówno od strony rachunkowości finansowej, jak również od strony rachunkowości zarządczej i zarządzania projektami. Po pierwszej publikacji KSR nr 3 dr J.Kalinowski kontynuował badania w tym nurcie, publikując kolejnych 18 pozycji literaturowych, które oprócz wcześniej wskazanych tematów obejmowały także wnioski z badań nad stosowaniem regulacji KSR w praktyce gospodarczej w przedmiotowym obszarze. W późniejszym okresie analizowany obszar badawczy został wzbogacony

o zagadnienia rachunkowości w działalności deweloperskiej, w ramach którego w latach 2011–2014 (przed uchwaleniem KSR nr 8) powstało pięć publikacji, a kolejne trzy powstały w 2015 r., tj. przed kolejnymi nowelizacjami standardu.

Osobą wiodącą w zakresie badań dotyczących rachunkowości leasingu w Katedrze Rachunkowości WZ UŁ był dr hab. M. Turzyński, autor projektu standardu KSR nr 5. W okresie przed ukazaniem się tego standardu opublikował on osiem opracowań, zawierających wyniki badań teoretycznych i empirycznych na temat umów użyczenia aktywów (leasing, najem, dzierżawa). Dotyczyły one, oprócz aspektów *stricte* rachunkowości, także styku rachunkowości i podatków (dochodowego, VAT) oraz styku rachunkowości i przepisów Kodeksu cywilnego. Po dacie opublikowania KSR nr 5, a przed jego nowelizacją w 2011 r., dr hab. M. Turzyński opublikował 4 pozycje, będące kontynuacją wcześniejszych badań. Po nowelizacji KSR nr 5 w 2011 r. badania dr. hab. M. Turzyńskiego koncentrowały się wokół zagadnień konsekwencji stosowania rozwiązań KSR nr 5 w praktyce gospodarczej oraz na aspektach historycznych rozwiązań w zakresie umów użyczenia aktywów.

Standardem, w zakresie tematyki którego badania w Katedrze Rachunkowości WZ UŁ prowadziła relatywnie najszersza grupa pracowników, jest KSR nr 11 „Środki trwałe”. W okresie od 2002 do 2017, tj. przed jego publikacją, powstało nie mniej niż 21 publikacji. W późniejszym okresie 2017–2022 powstały jeszcze cztery pozycje. Wśród najczęściej występujących autorów lub współautorów wymienić można dr. M. Michalaka (14 poz.). Ponadto badania w tym zakresie prowadzili: prof. E. Walińska (5 poz.), dr P. Czajor (5 poz.), dr A. Wencel (2 poz.), dr J. Kalinowski (2 poz.). Tematyka tych publikacji była dość zróżnicowana, od całościowego modelu rachunkowości środków trwałych przez pomiar utraty ich wartości, ale też kwestie modeli wyceny środków trwałych, jak również aspektów podatkowych i księgowych ujmowania środków trwałych.

W odniesieniu do projektu standardu poświęconego WNiP, badania prowadzone w Katedrze Rachunkowości WZ UŁ obejmowały takie aspekty, jak: warunki i sposoby ujmowania kosztów prac rozwojowych, w tym w uniwersytetach (i im podobnych uczelniach wyższych), problematykę wewnętrznie generowanej wartości firmy, metody wyceny licencji na oprogramowanie czy aspekty rozumienia i postrzegania rachunkowości WNiP w praktyce gospodarczej. Wśród autorów publikacji w tym zakresie wymienić można dr. M. Michalaka (3 poz.), dr. hab. R. Ignatowskiego (2 poz.), dr. J. Kalinowskiego (2 poz.) czy dr. M. Frenzla i dr. hab. J. Michalaka.

Szerokie spektrum badań i publikacji pracowników Katedry Rachunkowości WZ UŁ w obszarze rzetelnej i jasnej prezentacji informacji w sprawozdaniu finansowym stało się podstawą powierzenia ŁSzR opracowania stanowiska w tej sprawie przez Komitet Standardów Rachunkowości. Przed ukazaniem się przedmiotowego stanowiska w latach 1993–2018 pracownicy ŁSzR opublikowali aż 41 opracowań dotyczących tej tematyki. Najwięcej publikacji w tym zakresie przypadło w udziale (autorstwo/współautorstwo) prof. E. Walińskiej. Swoje wkład w rozwój tego obszaru mieli również: dr hab. E. Śniezek (8 poz.), dr M. Wiatr (7 poz.), dr M. Michalak (5 poz.), dr hab. W. A. Nowak (4 poz.), dr hab. J. Michalak (5 poz.),

a także dr hab. P.Kabalski, dr hab. R.Ignatowski, dr A.Jurewicz i inni. Tematyka przedmiotowych publikacji była bardzo szeroka i dotyczyła m.in.: kształtowania polityki rachunkowości, nowych modeli sprawozdawczych, jakości informacji finansowej, założeń koncepcyjnych sprawozdawczości, porównywalności sprawozdań finansowych, kreatywnej i oszukańczej rachunkowości.

W zakresie zagadnienia rachunkowości jednostek niekontynuujących działalności, która to objęta została stanowiskiem KSR, którego opracowanie powierzono ŁSzR, najwięcej publikacji opracował dr S.Jędrzejewski (6 poz.) w latach 2009–2024. Współautorami byli prof. E.Walińska (1 poz.) i dr Z.Firkowska-Jakobsze (1 poz.).

Z kolei w obszarze stanowiska poświęconego problematyce wartości godziwej największą aktywność publikacyjną wykazał dr hab. W.A.Nowak i dr M.Frendzel (po 3 poz.).

W kolejnej części tego opracowania zostaną przedstawione główne postanowienia przyjętych lub procedowanych dokumentów Komitetu, obejmujące także w niektórych przypadkach przedstawienie niezbędnego kontekstu lub uzasadnienia konieczności zajęcia się danym problemem. Poza zakresem tego opracowania są prace nad stanowiskiem w zakresie relacji między u.rach. a MSR (MSSF/UE), jako że prace są na wczesnym etapie realizacji projektu.

2.2. Istota i podłoże rozwiązań zawartych w standardach KSR

2.2.1. Rachunek przepływów pieniężnych – KSR nr 1⁵

W dniu 22 lipca 2003 r. Komitet Standardów Rachunkowości podjął uchwałę nr 5/03 w sprawie przyjęcia Krajowego Standardu Rachunkowości nr 1 „Rachunek przepływów pieniężnych”⁶. Tekst jednolity standardu ujęto w załączniku do uchwały. W profesjonalnych kręgach rachunkowości wydarzenie to przyjęto z życzliwym aplauzem i uznaniem. Wreszcie pojawił się długo oczekiwany, pierwszy polski standard rachunkowości. Wydanie w pierwszej kolejności standardu o rachunku przepływów pieniężnych niewątpliwie dodaje splendoru

5 W opracowaniu tego punktu wykorzystano za zgodą autora fragmenty opracowania E.Śnieżek, *Sprawozdawczość przepływów pieniężnych. Krytyczna ocena i propozycja modelu*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2008.

6 Uchwała nr 5/03 Komitetu Standardów Rachunkowości z dnia 22 lipca 2003 r. w sprawie przyjęcia Krajowego Standardu Rachunkowości nr 1 „Rachunek przepływów pieniężnych” (Dz. Urz. Min. Fin. z 2003 r. Nr 12, poz. 69).

samemu zagadnieniu, nie należy jednak z tego faktu wyciągać zbyt daleko idących wniosków. Przepływy pieniężne i ich sprawozdawcze odzwierciedlenie nie stanowiły z pewnością najistotniejszego aspektu i najbardziej palącego do rozwiązania problemu polskiej rachunkowości. Niemniej jednak doceniono znaczenie poprawnego przygotowania tego elementu sprawozdania finansowego, biorąc również pod uwagę stosunkowo krótki okres jego obowiązywania.

Źródła historyczne nie podają, aby w Polsce do lat 70. XX w. były sporządzane rachunki przepływów finansowych czy pieniężnych we współczesnym ich rozumieniu i funkcji. Warto jednak pamiętać, że podejmowano próby monitorowania wpływów i wydatków w podmiocie gospodarczym, chociaż cel sporządzania takich zestawień i ich ranga były istotne. Polskie podmioty gospodarcze przygotowywały sprawozdanie nieco zbliżone do rachunku przepływów pieniężnych, a mianowicie bilans płatniczy. Sporządzano go dla działalności eksploatacyjnej, inwestycyjnej i finansowo wyodrębnionej oraz osobno dla środków pieniężnych, należności i zobowiązań zagranicznych (z uwzględnieniem horyzontu czasowego), zarówno w ujęciu statycznym, czyli za okres bieżący, jak i w ujęciu dynamicznym, jako przewidywane w ciągu okresu wpływy i wydatki.

W Polsce do 1994 r. nie było powszechnego obowiązku sporządzania rachunków przepływów. Wcześniej wymaganie takie stawiała jedynie Komisja Papierów Wartościowych w stosunku do spółek notowanych na giełdzie i podmiotów, które ubiegały się o dopuszczenie swoich papierów wartościowych do publicznego obrotu. Rachunek przepływów finansowych, oparty zresztą na koncepcji przepływu funduszy, stanowił część prospektu emisyjnego zgodnie z przepisami Rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 29 lipca 1991 r. w sprawie szczegółowych warunków, jakim powinien odpowiadać prospekt emisyjny papierów wartościowych wprowadzonych do publicznego obrotu⁷. Także banki, przy udzielaniu kredytów, coraz częściej wymagały sporządzenia rachunku przepływów (w różnych formach) i dołączenia go do wniosku kredytowego. Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 23 listopada 1993 r. w sprawie wytycznych realizacji budżetu państwa w zakresie wydatków przeznaczonych na wsparcie restrukturyzacji i osłony likwidacji przedsiębiorstw⁸ również zawierało wymóg przedstawienia we wniosku tzw. zestawienia przepływów pieniężnych, zarówno w ujęciu *ex post*, jak i *ex ante* (plan na dwa lata).

7 Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 29 lipca 1991 r. w sprawie szczegółowych warunków, jakim powinien odpowiadać prospekt papierów wartościowych wprowadzanych do publicznego obrotu (Dz.U. z 1991 r. Nr 71, poz. 308); uchwała nr 47 Komisji Papierów Wartościowych (KPW) z dnia 8 listopada 1991 r. w sprawie obowiązku przekazywania do KPW raportów bieżących i okresowych przez emitentów papierów wartościowych wprowadzonych do publicznego obrotu (Dz. Urz. KPW z 1991 r. Nr 2; Dz. Urz. KPW z 1993 r. Nr 1); zarządzenie Przewodniczącego Komisji Papierów Wartościowych z dnia 16 czerwca 1994 r. w sprawie rodzaju, formy i terminów przekazywania informacji bieżących i okresowych przez emitentów papierów wartościowych dopuszczonych do publicznego obrotu (M.P. z 1994 r. Nr 36, poz. 313).

8 Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 23 listopada 1993 r. w sprawie wytycznych realizacji budżetu państwa w zakresie wydatków przeznaczonych na wsparcie restrukturyzacji i osłony likwidacji przedsiębiorstw (Dz.U. z 1993 r. Nr 119, poz. 531).

Rachunek przepływów finansowych obowiązywał na polskiej giełdzie do końca 1994 r. i podobnie jak na całym świecie, tak i w polskiej praktyce gospodarczej nie spełnił oczekiwań odbiorców informacji finansowej. W związku z tym nie pojawiła się potrzeba informacyjna determinująca dalszą ewolucję tego typu sprawozdania. Wprowadzenie do sprawozdawczości finansowej rachunku przepływów pieniężnych było na gruncie polskim zarówno efektem naturalnej ewolucji w tym zakresie, jak i wynikiem procesów dostosowawczych rachunkowości do wymogów regulacji międzynarodowych.

Problemem w dostosowywaniu polskich rozwiązań do standardów światowych był z pewnością fakt, iż głęboko zakorzeniona w Polsce tradycja prawa rzymskiego oraz inspiracje czerpane z niemieckiego Kodeksu spółek handlowych trudno było początkowo w praktyce pogodzić z anglosaskim Common Law i Międzynarodowymi Standardami Rachunkowości. Polska jest przykładem kraju, którego normy prawne rachunkowości ewoluowały w ciągu ostatnich kilkunastu lat, przechodząc od rozwiązań typowych dla modelu kontynentalnego rachunkowości do rozwiązań systemowych rachunkowości charakterystycznych dla modelu anglosaskiego. Tworząc projekt KSR nr 1, przeanalizowano i wykorzystano wyniki badań prowadzonych przez E.Śnieżek i kilku innych pracowników Katedry Rachunkowości WZ UŁ, a dotyczące doświadczeń innych krajów w obszarze sprawozdawczości przepływów pieniężnych⁹, w tym obowiązujące w nich regulacje poświęcone temu zagadnieniu wraz z regulacjami o charakterze międzynarodowym:

- Standard międzynarodowy MSR 7 (International Accounting Standard No. 7, 1992) – Międzynarodowy Standard Rachunkowości 7 jest postrzegany jako fundament zasad kasowego ujmowania i prezentacji działań podmiotu gospodarczego, jako swoista przeciwwaga dla ważnego, choć jakże umownego memoriału, jako powrót do źródeł, do współcześnie najgłębszego sensu każdego działania ekonomicznego, to jest do przepływu pieniądza. Wykorzystanie w pracach nad KSR nr 1 regulacji międzynarodowych w postaci Międzynarodowego Standardu Rachunkowości 7 jest więc kwestią oczywistą.
- Standard amerykański GAAP 95 (Statement of Financial Accounting Standards No. 95, 1987) – Stany Zjednoczone, obok Wielkiej Brytanii, są najczęściej wymienianym krajem w modelu anglosaskim, w którym rozwijano

9 E.Śnieżek, *Krajowy Standard Rachunkowości „Rachunek przepływów pieniężnych”*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, 2004, t. 18(74); E.Śnieżek, *Sprawozdawczość przepływów pieniężnych. Krytyczna ocena...*; E.Śnieżek, P.Czajor, M.Michalak, *Rachunek przepływów pieniężnych według standardów światowych – badanie porównawcze. Część I*, „Monitor Rachunkowości i Finansów” 2000, nr 6; E.Śnieżek, P.Czajor, M.Michalak, *Rachunek przepływów pieniężnych według standardów światowych – badanie porównawcze. Część II*, „Monitor Rachunkowości i Finansów” 2000, nr 7–8; E.Śnieżek, P.Czajor, M.Michalak, *Rachunek przepływów pieniężnych według standardów światowych – badanie porównawcze. Część III*, „Monitor Rachunkowości i Finansów” 2000, nr 9; E.Śnieżek, M.Michalak, P.Czajor, *Rachunek przepływów pieniężnych w Japonii na tle harmonizacji międzynarodowej*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2002, t. 7 (63); W.A.Nowak, E.Śnieżek, *Regulacja odwzorowań przepływów pieniężnych przedsiębiorstw w Chińskiej Republice Ludowej*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2002, t. 10(66).

bardzo intensywnie koncepcje i podejścia do rachunkowości przepływów pieniężnych; są one również jednym z pierwszych (obok Kanady) krajów, które do swoich regulacji środowiskowych wprowadziły normy regulujące sprawozdawczość przepływów pieniężnych.

- Standard brytyjski FRS 1 (Financial Reporting Standard No. 1, 1991) – Wielka Brytania jest drugim ważnym przedstawicielem anglosaskiego modelu rachunkowości, którego regulacje sprawozdawczości finansowej mają duży wpływ na procesy harmonizacji. Jest ona również krajem, który przyjął w unormowaniach z zakresu sprawozdawczości przepływów pieniężnych specyficzne nietypowe rozwiązania.
- Niemiecki DRS 2 (1999)¹⁰ i japoński – Oświadczenie – *Opinie na temat ustanawiania standardów rachunkowości dla skonsolidowanych sprawozdań Cash Flow* (1999)¹¹ – Niemcy i Japonia to kraje stanowiące fundament modelu kontynentalnego rachunkowości, w których rozwiązania w zakresie rachunkowości i sprawozdawczości finansowej podlegały i nadal podlegają dużym wpływom krajowych systemów prawnych. Jednocześnie państwa te wywierają znaczący wpływ na kształt norm i współczesne trendy rozwoju rachunkowości międzynarodowej¹².
- Standardy: kanadyjski (1985)¹³, australijski (1991)¹⁴ – AAS 28, nowozelandzki (1992)¹⁵ – FRS 10 i chiński (Accounting Standard for Business Enterprises: Cash Flow Statements, 1997) – każda z wymienionych norm wniosła swój wkład w rozwój sprawozdawczości przepływów pieniężnych, zarówno w kontekście krajowym, jak i międzynarodowym.

10 Pod koniec 1998 r. powołano Niemiecki Komitet ds. Standardów Rachunkowości – Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee e.V (DRSC). Owocem jego pracy były ogłoszone w 2000 r. standardy, wśród których znalazł się drugi standard (DRS 2) dotyczący rachunku przepływów pieniężnych. Opublikowany standard zastąpił wydane w 1995 r. przez Instytut Biegłych Rewidentów w Niemczech (Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. – IDW) oraz grupę roboczą przy Schmalenbach-Gesellschaft – Deutsche Gesellschaft für Betriebswirtschaft e.V. wytyczne HFA 1/1995 Die Kapitalflußrechnung als Ergänzung des Jahres- und Konzernabschlusses.

11 Pisali o tym E.Śnieżek, M.Michalak, P.Czajor, *Rachunek przepływów pieniężnych w Japonii...*

12 E.Śnieżek, *Sprawozdawczość przepływów pieniężnych. Krytyczna ocena...*

13 Format sprawozdania bardzo przypomina ujęcie SFAS 95, jest jednak bardziej ogólny. Zob. *Canadian Institute of Chartered Accountants Handbook*, sekcja 1540.

14 Instytut Dyplomowanych Biegłych Rewidentów Australii (Institute of Chartered Accountants in Australia) oraz australijska Rada Standardów (Accounting Standards Review Board) wydały wspólny standard AAS 28/ASRB1026, w którym rachunek przepływów finansowych zastąpiono rachunkiem przepływów pieniężnych w sprawozdaniach finansowych dla lat kończących się po 30 marca 1991 r. (E.Śnieżek, *Sprawozdawczość przepływów pieniężnych. Krytyczna ocena...*).

15 Jednym z pierwszych krajów, które wprowadziły obligatoryjnie rachunek przepływów pieniężnych była Nowa Zelandia – w marcu 1992 r. przyjęto nowy standard – Financial Reporting Standard No. 10 (FRS 10), który zastąpił dotychczasowy SSAP 10 (E.Śnieżek, *Sprawozdawczość przepływów pieniężnych. Krytyczna ocena...*).

W ocenie amerykańskiej Rady ds. Standardów Rachunkowości Finansowej (FASB), odejście od praktyki sporządzania rachunku przepływów funduszy i wprowadzenie obowiązku sporządzania sprawozdania z przepływów pieniężnych było spowodowane wieloma niekwestionowanymi korzyściami. Korzyści te umożliwiają interesariuszom ocenę możliwości podmiotu w zakresie płatności zobowiązań, wypłaty dywidend oraz jego potrzeb dotyczących zewnętrznych źródeł finansowania, przyczyn występowania różnic między wynikiem finansowym netto (lub innym, w zależności od wyboru punktu wyjścia w metodzie pośredniej) a operacyjnymi przepływami pieniężnymi netto, a także efektów pieniężnych i niepieniężnych inwestycji oraz operacji finansowych w danym okresie.

Należy przypomnieć, że w zasadzie na całym świecie przyjęto elastyczne podejście do formy prezentacji historycznych informacji o przepływach pieniężnych. Uznane standardy światowe podają jedynie szczegółowe definicje i klasyfikację rodzajów działalności, sugerują zastosowanie odpowiednich metod prezentacji informacji (bezpośredniej lub pośredniej) oraz formułują podstawowe zasady postępowania w szczególnie problematycznych i trudnych sytuacjach. W Polsce przy tworzeniu standardu KSR nr 1 można było odnieść się do minimalnego zakresu informacji ujawnianej w rachunku przepływów pieniężnych zawartego w ustawie o rachunkowości, głównie do załącznika nr 1 do ustawy. Sama u.rach. zawierała bardzo wąskie i ogólne odniesienia do tego sprawozdania, co jest aktualne także dziś (zagadnieniu temu poświęcony jest rozdział 48a u.rach, definiujący rodzaje działalności w rachunku przepływów pieniężnych¹⁶). Ze strony praktyki gospodarczej zgłaszana była istotna potrzeba uzupełniania luki regulacyjnej w zakresie technicznych aspektów sporządzania tego sprawozdania i objaśnienia jego kluczowych obszarów. Potwierdzają to także przedstawione w rozdziale 3 wyniki niedawnych badań dotyczących najczęściej wykorzystywanych KSR, wśród których czołowe miejsca zajmuje KSR nr 1. Nie można tym miejscu pominąć faktu, że obowiązek stosowania rachunku przepływów pieniężnych w Polsce od stycznia 1995 r. dokonywał się niemalże równolegle, albo tuż po wprowadzeniu go w krajach o wysoko rozwiniętych systemach rynkowych i na poziomie międzynarodowym (USA 1987, IASC 1992, Wielka Brytania 1991, Nowa Zelandia/Australia 1991/1992).

W ramach KSR nr 1 wydzielono kilka obszarów tematycznych:

- a) postanowienia i zalecenia o charakterze ogólnym, przedstawiające istotę ujmowania i prezentacji przepływów pieniężnych;
- b) wytyczne określające zasady ustalania wartości poszczególnych części rachunku przepływów pieniężnych oraz zakres merytoryczny pozycji sprawozdania;
- c) część standardu obejmującą zasady i podejścia stosowane przy sporządzaniu skonsolidowanego rachunku przepływów pieniężnych;

16 M. Michalak z konsultacją merytoryczną dr E. Śnieżek, *Rachunek przepływów pieniężnych – Art. 48b*, [w:] A. Jarugowa, T. Martyniuk (red.), *Komentarz do ustawy o rachunkowości – rachunkowość, MSR, podatki*, ODDK, Gdańsk 2002, rozdz. 5, s. 578–592.

- d) część zawierającą przykład sporządzania jednostkowego rachunku przepływów pieniężnych metodami bezpośrednią i pośrednią, a także przykłady odnoszące się do skonsolidowanego rachunku przepływów pieniężnych.

Jak wspomniano, w regulacjach krajowych innych państw i w regulacjach międzynarodowych nie obowiązują wzory sprawozdań z przepływu środków pieniężnych. W zasadzie minimalny zakres ujawnień informacji o przepływach pieniężnych zawarły w swoich standardach tylko Niemcy i Chiny, inne kraje powieliły podejście zastosowane w standardzie międzynarodowym, nie mając jednocześnie, jak to ma miejsce w przypadku Polski, określonych chociażby w u.rach., minimalnych ujawnień informacji o przepływach pieniężnych.

Krajowy Standard Rachunkowości nr 1 od początku swojego istnienia, tj. od 2003 r., budzi w teoretykach i praktykach polskiej rachunkowości różne uczucia, od euforii i uznania poprzez totalną obojętność i omijanie szerokim łukiem do chłodnej krytyki i niechęci – w skrajnych przypadkach. KSR nr 1, jak wszystkie standardy polskie, nie jest kategorycznym wymogiem prawnym, tylko zaleceniem oraz chęcią pomocy i uporządkowania ważnych zagadnień i ujawnień, w celu zapewnienia porównywalnej, rzetelnej i wiarygodnej informacji o przepływach pieniężnych.

Od początku wprowadzenia obowiązku sporządzania rachunku przepływów pieniężnych, mimo opublikowania w 2003 r. polskiego standardu, jego przygotowywaniu i prezentowaniu towarzyszą nieustannie dyskusje i spory, zarówno odnośnie do formatu, jak i podejścia do problemów klasyfikacji i ujawniania pozycji szczegółowych. Nie ulega jednak wątpliwości, że wydanie KSR nr 1 pomogło wielu podmiotom gospodarczym uporządkować podejście sprawozdawcze do ujawniania informacji o przepływach pieniężnych, co potwierdziło wiele opinii zebranych przez autorów w toku badań oraz podczas szkoleń, konferencji i projektów wdrożeniowych.

KSR nr 1 nie rozwiązuje z pewnością wszystkich trudnych sytuacji, z którymi borykają się księgowi w toku sporządzania rachunku przepływów pieniężnych, ale jest dobrym przewodnikiem praktycznym w sytuacji, gdy, w zależności od złożoności działalności jednostki, struktury powiązań, branży, formy prawnej itp. trudność w sporządzaniu może sprawić niemal każda pozycja „cash flow” (wiele zależy również od sposobu księgowania, czystości zapisów na kontach, a także od zakresu analityki kont księgowych wyodrębnionych dla potrzeb rejestracji przepływów pieniężnych oraz od zaawansowania oprogramowania komputerowego). Są w KSR nr 1 obszary i zagadnienia nieporuszane w innych standardach (np. ujęcie podatku VAT przy zastosowaniu metody bezpośredniej).

Rachunek przepływów pieniężnych w ponad trzydziestoletnim (tj. od rocznych zamknięć 1995 r.) okresie funkcjonowania w polskiej sprawozdawczości finansowej pozwolił z jednej strony na „oswojenie” się z jego istotą oraz metodologią sporządzania i prezentacji, z drugiej zaś – obnażył braki oraz niejednoznaczność niektórych rozwiązań. Kolejne nowelizacje KSR nr 1 pozwoliły na eliminację nieścisłości i lepsze dostosowanie standardu do specyfiki polskiej rzeczywistości gospodarczej, a także na uwzględnianie zmian w regulacjach międzynarodowych (MSR 7).

Niektóre zagadnienia omawiane w KSR nr 1 wynikają z potrzeby wyeksponowania niedocenianych zazwyczaj informacji, np. ograniczeń w dysponowaniu środkami pieniężnymi i ich ekwiwalentami, które mogą wynikać z różnego rodzaju blokad (np. środki pieniężne są przeznaczone na określone cele albo stanowią zabezpieczenie kredytu lub transakcji).

Chociaż KSR nr 1 jest zgodny z większością zaleceń MSR 7, to wielokrotnie wychodzi daleko poza jego ramy merytoryczne. Polskie instytucje regulujące nie ustają w wysiłkach w dążeniu do zapewnienia przejrzystości, klarowności i porównywalności informacji ze sprawozdań finansowych. Niewątpliwie szczególnym obszarem wzmożonej troski jest rachunek przepływów pieniężnych, który w przyjętych w KSR nr 1 rozwiązaniach zyskuje pomoc i propozycje rozstrzygnięć szczegółowych problemów prezentacyjnych.

2.2.2. Niezakończone usługi długoterminowe, w tym budowlane – KSR nr 3

Realizacja projektów¹⁷ długoterminowych stała się w XXI w. powszechną metodą wykonywania działalności w gospodarce światowej. Interdyscyplinarność, którą m.in. charakteryzuje się pojęcie projektu, to cecha determinująca konieczność integracji różnych obszarów zarządzania, co powoduje silny wzrost zapotrzebowania na informacje dla różnych odbiorców, zarówno wewnętrznych, jak i zewnętrznych. Specyficzne cechy projektów, takie jak: wielookresowość, unikalność, wysokie ryzyko działalności, ciągła zmienność powodują, iż tworzenie informacji za pomocą tradycyjnych narzędzi rachunkowości jest zwykle nieefektywne¹⁸. Konieczne jest stworzenie systemu informacyjnego rachunkowości zorientowanego na zarządzanie projektami, co wymaga integracji dwóch podsystemów rachunkowości: zarządczej i finansowej¹⁹. W praktyce budowa takiego systemu jest obarczona wieloma trudnościami i szeregiem ryzyk, jednakże jest niezbędna, nie tylko z punktu widzenia tworzenia informacji, do zarządzania projektami, ale również dla potrzeb sporządzania sprawozdań finansowych. Dotyczy to w szczególności prawidłowego pomiaru i ujmowania przychodów i kosztów z niezakończonych projektów długoterminowych w poszczególnych okresach sprawozdawczych przypadających w czasie trwania (realizacji) projektu²⁰.

17 W tekście zamiennie używane są terminy projekt, kontrakt oraz umowa, podobnie jak ma to miejsce w praktyce gospodarczej. Szersze objaśnienie różnic między tymi terminami zostało opisane m.in. w: J.Kalinowski, *Zarządzanie kosztami projektów długoterminowych*, Wydawnictwo Biblioteka, Łódź 2010, s. 22–26.

18 J.Kalinowski, *Kontrakty długoterminowe w praktyce*, SKwP ZG, Warszawa 2012; J.Kalinowski, *Kontrakty budowlane i działalność deweloperska*, [w:] R.Ignatowski (red.), *Zaawansowana rachunkowość finansowa. Problemy i zadania*, Wydawnictwo CCAE, Łódź 2015, s. 17–63, pozycja ponownie wydana w 2018 r.

19 J.Kalinowski, *Kontrakty długoterminowe jako element integracji rachunkowości finansowej i zarządczej*, „Monitor Rachunkowości i Finansów” 2004, nr 6(63), s. 16–21.

20 J.Kalinowski, *Rachunkowość zorientowana na zarządzanie projektami długoterminowymi*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2004, t. 22(78), s. 25–40.

W odpowiedzi na przywołane wyżej zmiany otoczenia oraz potrzeby praktyki, na mocy nowelizacji ustawy o rachunkowości z 2002 r.²¹ wprowadzono do polskiego prawa bilansowego bardzo syntetyczne regulacje dotyczące księgowego ujmowania skutków umów długookresowych, poświęcając temu zagadnieniu trzy artykuły: 34a, 34c i 34d. Przyjęte rozwiązania były spójne ze standardami międzynarodowymi – MSR 11 „Umowy o budowę”. Bardzo ogólny charakter wprowadzonych przepisów rodził liczne wątpliwości interpretacyjne, więc Komitet Standardów Rachunkowości postanowił poświęcić temu zagadnieniu osobny standard, w efekcie czego powstał Krajowy Standard Rachunkowości nr 3 (KSR nr 3) „Niezakończone usługi budowlane”. Chociaż standard ten czerpał z rozwiązań MSR 11 oraz standardów amerykańskich, zarówno w zakresie rachunkowości (US GAAP), jak również standardów zarządzania projektami amerykańskiego stowarzyszenia Project Management Institute (PMI) – najliczniejszej i najbardziej rozpowszechnionej na świecie organizacji zawodowej zajmującej się zarządzaniem projektami²² – to ostateczny jego kształt jest w wysokim stopniu wypadkową obserwacji i doświadczeń praktycznych jego autora, gromadzonych w toku badań naukowych i wdrożeń realizowanych w polskich przedsiębiorstwach. Opracowanie standardu Komitet powierzył dr. Jackowi Kalinowskiemu z Katedry Rachunkowości WZ UŁ, jednakże na jego postanowienia miał wpływ także dorobek innych pracowników ŁSzR, w tym w szczególności prof. A. Jarugowej, dr hab. R. Ignatowskiego (opiekuna prac nad standardem ze strony Komitetu) czy prof. I. Sobańskiej.

Ostatecznie KSR nr 3 „Niezakończone usługi budowlane” został uchwalony przez Komitet w dniu 18 września 2006 r.²³, uzupełniając przepisy ustawy o praktyczne wskazówki oparte na MSR 11. W kolejnych latach standard podlegał aktualizacjom, aby dostosować go do zmieniających się warunków. W 2009 r. przygotowano nowelizację KSR nr 3²⁴ (obowiązującą od 2010 r.), uwzględniającą doświadczenia z pierwszych lat jego stosowania oraz zmiany w regulacjach międzynarodowych²⁵. Druga aktualizacja miała miejsce w 2018 r.²⁶ i wynikała w szczególności z przyjęcia MSSF 15 „Przychody”, którego regulacje zastąpiły MSR 11.

21 Ustawa z dnia 9 listopada 2000 r. o zmianie ustawy o rachunkowości (Dz.U. z 2000 r. Nr 113, poz. 1186).

22 J. Kalinowski, *Project management and presentation of information in financial statements – Company performance measurement or project performance measurement*, „Comparative Economic Research Central and Eastern Europe” 2010, s. 17–32.

23 Uchwała nr 9/06 z dnia 18 września 2006 r. Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie przyjęcia krajowego standardu rachunkowości nr 3 „Usługi niezakończone” (Dz. Urz. Min. Fin. z 2006 r. Nr 13, poz. 93).

24 Uchwała nr 9/09 Komitetu Standardów Rachunkowości z dnia 26 października 2009 r. w sprawie przyjęcia znowelizowanego krajowego standardu rachunkowości nr 3 „Niezakończone usługi budowlane” (Dz. Urz. Min. Fin. z 2009 r. Nr 16, poz. 88).

25 J. Kalinowski, *Zmiany do Krajowego Standardu Rachunkowości nr 3 „Niezakończone usługi budowlane” jako jedna z odpowiedzi regulacji rachunkowości na kryzys gospodarczy*, [w:] I. Sobańska, P. Kabalski, *System rachunkowości w okresie kryzysu gospodarczego*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2010, s. 99–119.

26 Komunikat Ministra Finansów z dnia 20 czerwca 2018 r. w sprawie ogłoszenia uchwały Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie przyjęcia aktualizacji Krajowego Standardu Rachunkowości nr 3 „Niezakończone usługi budowlane” (Dz. Urz. Min. Fin. z 2018 r. poz. 76).

Podstawowym celem KSR nr 3 było rozwinięcie i uzupełnienie zapisów u.rach. w zakresie zasad ustalania przychodów i kosztów z niezakończonych usług długoterminowych, w tym wskazanie określonych cech systemu rachunku kosztów niezbędnych nie tylko dla prawidłowej realizacji postanowień Standardu, ale przede wszystkim dla jasnego i rzetelnego odzwierciedlenia informacji o sytuacji finansowej i wynikach finansowych jednostki realizującej tego typu usługi²⁷.

W początkowym okresie KSR nr 3 miał także na celu rozwianie wątpliwości i usunięcie niespójności, jakie powstały po wprowadzeniu do u.rach. nowych przepisów o kontraktach długoterminowych w 2002 r. Jednym z przykładów był chociażby zakres stosowania Standardu. Ustawa ograniczała obowiązek rozliczania przychodów i kosztów w czasie do usług trwających dłużej niż 6 miesięcy i istotnie zaawansowanych na dzień bilansowy. Nie było jasne, czy również krótsze, ale istotne kontrakty, powinny być ujmowane według tych zasad. Istniało ryzyko, że jednostki będą unikać stosowania nowego podejścia dla mniejszych lub krótszych projektów, powołując się na formalne kryterium czasu trwania, co wpływałoby negatywnie na jakość informacji w sprawozdaniach finansowych. Innym zagadnieniem była definicja kontraktu budowlanego i odróżnienie go od działalności deweloperskiej. Ustawa nie precyzowała, czy przedsiębiorstwa budujące we własnym zakresie nieruchomości na sprzedaż (deweloperzy) powinny rozliczać te przedsięwzięcia według tych samych zasad, co wykonawcy usług budowlanych na zlecenie. Brak jednoznacznych kryteriów mógł prowadzić do rozbieżności w praktyce. Ponadto brakowało wytycznych, jak ujmować specyficzne elementy kontraktów: zaliczki od zamawiających, kaucje gwarancyjne (sumy zatrzymane), dodatkowe roszczenia wykonawców, kary umowne itp. – oraz jak identyfikować i rozliczać przewidywane straty na nierentownych umowach (zasada ostrożności). Należało wypracować jednolite podejście do tych kwestii, aby ograniczyć dowolność i zapewnić porównywalność sprawozdań. Wreszcie, wdrożenie nowych metod rozliczania kontraktów wymagało od wielu firm rozbudowy podsystemu rachunkowości zarządczej w taki sposób, aby był on dostosowany do specyfiki realizacji kontraktów długoterminowych (m.in. ciągłej zmienności, unikalności, zmian zakresu itd.).

W zakresie przyjętych rozwiązań KSR nr 3 precyzuje zasady ustalania przychodów i kosztów niezakończonych umów budowlanych oraz ich prezentacji w sprawozdaniach finansowych. Standard zaleca stosowanie tych zasad do wszystkich istotnych niezakończonych kontraktów długoterminowych, niezależnie od ich przewidywanego czasu trwania. Kryterium decydującym jest istotny wpływ umowy na sytuację finansową i wynik finansowy jednostki, a nie arbitralna granica 6 miesięcy. Takie podejście – wynikające z nadrzędnej zasady jasnego i rzetelnego obrazu (art. 4 ust. 1 u.rach.) – zapewnia jednolitą prezentację także w przypadku krótszych, lecz znaczących projektów.

27 J.Kalinowski, *Problemy ewidencji kosztów, przychodów i wyników kontraktów długoterminowych w kontekście prawa bilansowego i prawa podatkowego*, [w:] I.Sobańska (red.), *Kontrakty długoterminowe. Przychody – Koszty – Wyniki*, Centrum Doradztwa i Informacji DIFIN, Warszawa 2004, s. 175–196.

Standard definiuje szczegółowo istotę oraz rodzaje przychodów i kosztów dotyczących kontraktu. Przychody obejmują ustaloną w umowie cenę realizacji robót powiększoną o kwoty wynikające ze zmian ich zakresu, robót dodatkowych, roszczeń, premii czy kar – pod warunkiem, że można je wiarygodnie oszacować i jest duże prawdopodobieństwo ich otrzymania. W zaktualizowanej wersji doprecyzowano, iż sumy zatrzymane (kaucje gwarancyjne) również wlicza się do łącznego przychodu kontraktu, o ile spełniają kryterium prawdopodobnej ściągalskości. Koszty kontraktu obejmują natomiast wszystkie koszty bezpośrednio związane z wykonywaniem danej umowy (materiały, robocizna, podwykonawcy itp.) powiększone o odpowiednią część kosztów pośrednich budowy, które można przyporządkować kontraktowi oraz o wszelkie inne koszty, których zwrot był przewidziany w umowie.

Kluczowym rozwiązaniem przyjętym w KSR nr 3 jest stosowanie metody stopnia zaawansowania do ujmowania przychodów i kosztów w czasie. Oznacza to, że w każdym okresie sprawozdawczym wykonawca ujmuje w rachunku zysków i strat tę część przychodów i kosztów kontraktu, która odpowiada stopniowi zaawansowania prac na koniec danego okresu. Standard dopuszcza różne metody pomiaru postępu prac – np. metodę rzeczową (obmiar wykonanych prac) lub metodę kosztową (proporcja poniesionych kosztów do kosztów całkowitych) – zalecając wybór metody dającej najbardziej wiarygodne wyniki. Warunkiem ujęcia przychodów i kosztów jest możliwość wiarygodnego oszacowania wyniku kontraktu. Jeżeli rezultat umowy nie daje się ustalić z wystarczającą pewnością, KSR nr 3 nakazuje zastosować podejście ostrożne: metodę zysku zerowego. Polega ona na rozpoznawaniu przychodów jedynie do wysokości poniesionych kosztów, których pokrycie przez zamawiającego jest prawdopodobne – w konsekwencji zysk nie jest wykazywany (wynik wynosi 0) do czasu, aż możliwe będzie rzetelne ustalenie marży. W przypadku gdy kontrakt okaże się nierentowny, przewidywana strata powinna zostać ujęta niezwłocznie w ciężar kosztów (utworzenie rezerwy na stratę), co gwarantuje przestrzeganie zasady ostrożności.

KSR nr 3 reguluje także prezentację związanych z kontraktami pozycji, wprowadzając w tym celu nowe pozycje do bilansu: „Aktywa z tytułu niezakończonych umów budowlanych” oraz „Rozliczenia międzyokresowe umów”, pokazując rzeczywisty stan niezafakturowanych należności albo nadpłaconych przez zamawiających kwot. Standard zwraca również uwagę na skutki podatkowe powodujące powstanie różnic przejściowych i konieczność ujęcia podatku odroczonego.

Rozwiązano również problem działalności deweloperskiej – KSR nr 3 wyłącza ze swojego zakresu kontrakty, w których jednostka buduje we własnym zakresie z przeznaczeniem na sprzedaż lub wynajem (typowe dla deweloperów). Takie przedsięwzięcia nie są traktowane jako usługi budowlane na zlecenie, lecz jako wytwarzanie wyrobu (nieruchomości) ujmowane w zapasach, zgodnie z zasadami innego standardu – KSR nr 8 „Działalność deweloperska”. Rozgraniczenie to zapobiega mieszaniu odmiennych modeli biznesowych i zapewnia spójność podejścia w branży.

Ogólnie rzecz biorąc, KSR nr 3 zaadaptował do krajowych warunków rozwiązania MSR 11, idąc nawet krok dalej w uszczegółowieniu wytycznych. Standard ten stał się praktycznym przewodnikiem dla jednostek realizujących długoterminowe kontrakty – zawiera liczne przykłady ułatwiające jego stosowanie.

Stosowanie KSR nr 3 wywarło istotny wpływ na poprawę jakości sprawozdań finansowych organizacji realizujących projekty długoterminowe, w tym firm budowlanych, co przekłada się na większą użyteczność informacji dla odbiorców takich jak inwestorzy, kredytodawcy czy organy nadzoru. Przede wszystkim, dzięki ujednoliceniu podejścia, wzrosła porównywalność i rzetelność raportowanych wyników. Wszystkie przedsiębiorstwa realizujące długoterminowe kontrakty ujmują obecnie przychody i koszty w okresach, w których prace są wykonywane, zamiast odkładać je do zakończenia umowy – dzięki czemu sprawozdania lepiej odzwierciedlają faktyczny przebieg realizacji projektów.

Dla inwestorów oznacza to bardziej przejrzyste i aktualne dane o rentowności przedsięwzięć. Zyski lub straty na dużych kontraktach są ujawniane sukcesywnie, co umożliwia wcześniejsze wychwycenie problemów (np. spadku marży, groźby poniesienia straty) i ogranicza możliwość ukrywania niekorzystnych zdarzeń do momentu finalizacji projektu. W efekcie wzrosła jakość sprawozdań finansowych – wyniki firm projektowych stały się bardziej przewidywalne i transparentne, co ułatwia podejmowanie decyzji inwestycyjnych.

Kredytodawcy i gwaranci (np. banki udzielające kredytów, instytucje wystawiające gwarancje ubezpieczeniowe) również zyskali na wprowadzeniu KSR nr 3. Mogą oni monitorować postępy kontraktów i ich rentowność na podstawie bieżących sprawozdań finansowych, a nie dopiero *ex post*. Pozwala to trafniej ocenić ryzyko finansowania wykonawcy oraz szybciej reagować na sygnały pogorszenia sytuacji – dzięki temu, że standard wymusza ujawnianie m.in. przewidywanych strat na kontraktach oraz sald należności i zobowiązań kontraktowych w bilansie, wierzyciele dysponują pełniejszą informacją o stanie realizowanych projektów.

Standaryzacja ułatwia też pracę audytorom i regulatorom, zapewniając większą przejrzystość i porządek w sprawozdawczości finansowej organizacji realizujących projekty długoterminowe. Co więcej, wdrożenie KSR nr 3 pośrednio przyczyniło się do poprawy zarządzania projektami w przedsiębiorstwach – konieczność szczegółowego budżetowania i monitorowania kosztów kontraktów zmusiła firmy do usprawnienia systemów rachunkowości zarządczej, co pomaga kierownictwu lepiej kontrolować przebieg realizacji umów.

Oczywiście standard nie eliminuje całkowicie ryzyka subiektywnych ocen – wycena kontraktów nadal opiera się na szacunkach. Jednak poprzez wyznaczenie konkretnych kryteriów i wymóg ujawniania założeń, ograniczono pole manipulacji wynikami. Ogólny wpływ KSR nr 3 na sprawozdawczość można ocenić bardzo pozytywnie: zwiększył on użyteczność informacyjną sprawozdań jednostek realizujących usługi budowlane i tym samym ułatwił interesariuszom – od inwestorów po instytucje finansowe – podejmowanie trafnych decyzji na podstawie rzetelnych danych.

2.2.3. Umowy leasingu, najmu i dzierżawy – KSR nr 5²⁸

Prace nad Krajowym Standardem Rachunkowości dotyczącym leasingu oraz umów najmu i dzierżawy rozpoczęły się w drugiej połowie lat 90. Już w 1999 r. (przed nowelizacją u.rach.) został opublikowany wstępny projekt standardu dotyczący tych zagadnień (opracowywany jeszcze przez Komitet Standardów Rachunkowości powołany przez Fundację Rozwoju Standardów Rynku Kapitałowego) w celu uzyskania opinii i uwag środowiska. Projekt standardu obejmował ewidencję i rozliczanie leasingu i wprowadzał zasady kwalifikacji obcych aktywów trwałych, używanych na podstawie określonych umów, do aktywów korzystającego. Celem ówczesnego projektu standardu było określenie sposobu rozliczenia umów leasingowych i ich prezentacji w księgach rachunkowych. Dokument dotyczył transakcji zawartych na mocy umowy, zgodnie z którą jedna ze stron, zwana leasingodawcą, oddaje drugiej stronie, zwanej leasingobiorcą, przedmiot umowy do odpłatnego używania, a także pobierania pożytków na czas oznaczony. Określał on różnice w sposobach rozliczania transakcji leasingu finansowego i operacyjnego oraz zasady ich ewidencji w księgach rachunkowych leasingobiorcy i leasingodawcy. W końcowej części dokumentu przedstawiono interpretacje określające metody dokonania zmian w sposobie ewidencji umów leasingowych, traktowanych do wejścia w życie standardu jako leasing operacyjny, a spełniających kryteria leasingu finansowego. Kluczowe znaczenie dla regulacji umów leasingu miała nowelizacja u.rach. z 2000 r., która wprowadziła jednoznaczny podział leasingu na finansowy i operacyjny. Ustawodawca przewidział, że umowa spełniająca przynajmniej jeden z poniżej wymienionych warunków będzie sklasyfikowana jako leasing finansowy (art. 3 ust. 4 u.rach.):

- 1) umowa przewiduje, iż po jej zakończeniu nastąpi przeniesienie własności przedmiotu na korzystającego;
- 2) umowa przewiduje, że po jej zakończeniu korzystający ma prawo do nabycia przedmiotu za cenę niższą od wartości rynkowej;
- 3) postanowienia umowne przewidują, że okres użytkowania składnika (okres umowy) jest nie krótszy niż 75% przewidywanego okresu ekonomicznej użyteczności środka trwałego lub prawa majątkowego;
- 4) ustalona na dzień zawarcia umowy suma opłat leasingowych, pomniejszonych o dyskonto, przewyższa 90% wartości rynkowej przedmiotu umowy na ten dzień;
- 5) w umowie zawarto klauzulę, która przewiduje, że finansujący jest zobligowany do przedłużenia dotychczasowej umowy (lub do zawarcia z korzystającym kolejnej, dotyczącej tego samego przedmiotu), na warunkach znacznie korzystniejszych od przewidzianych w dotychczas obowiązującej umowie;

²⁸ W opracowaniu tego punktu wykorzystano za zgodą autora fragmenty opracowania M. Turzyński, *Rachunkowość umów leasingu. Stan obecny i kierunki zmian*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2020, s. 19–23.

- 6) umowa zawiera postanowienia przewidujące możliwość jej wypowiedzenia przed końcem okresu obowiązywania, z zastrzeżeniem, że wszystkie powstałe z tego tytułu koszty i straty finansującego pokryje korzystający;
- 7) przedmiot umowy został dostosowany do indywidualnych potrzeb korzystającego i tylko ten może go używać bez wprowadzania istotnych zmian.

Umowy niespełniające żadnego ze wskazanych warunków są co do zasady klasyfikowane jako leasing operacyjny. Nowelizacja u.rach. wprowadziła także uproszczenie pozwalające na klasyfikację i ujęcie umów leasingu w księgach rachunkowych i sprawozdaniach finansowych korzystającego zgodnie z przepisami zawartymi w prawie podatkowym w sytuacji, gdy jego sprawozdania finansowe nie były objęte obowiązkiem badania przez biegłego rewidenta.

Opracowanie projektu standardu poświęconego rachunkowości leasingu Komitet Standardów Rachunkowości, któremu przewodniczył wówczas Z. Messner, powierzył M. Turzyńskiemu. Prace nad projektem zostały ostatecznie zakończone w 2007 r. przyjęciem przez Komitet Standardów Rachunkowości (pod przewodnictwem K. Świdorskiej) Krajowego Standardu Rachunkowości nr 5 „Leasing, najem i dzierżawa”. Projekt standardu był poddawany recenzjom i konsultacjom środowiskowym, m.in. w drodze publikacji w miesięczniku „Rachunkowość” oraz udostępnienia go na stronie internetowej Ministerstwa Finansów. Po ostatecznym zatwierdzeniu przez Komitet, standard został opublikowany w Dzienniku Urzędowym Ministra Finansów z dnia 12 maja 2008 r. Nr 4, poz. 35²⁹. W związku z przeglądem regulacji w 2010 r. podjęto prace nad nowelizacją standardu, której celem było implementowanie regulacji dotyczących umów najmu i dzierżawy. W wyniku przeprowadzonych prac Komitet Standardów Rachunkowości zatwierdził w dniu 13 grudnia 2011 r. nowelizację KSR nr 5 „Leasing, najem i dzierżawa”. Wprowadzone do KSR nr 5 zmiany spowodowały, że przyjęte rozwiązania miały bardziej wyczerpujący charakter i obejmowały wyjaśnienia dotyczące różnych umów o używanie aktywów, takich jak najem, dzierżawa i leasing.

Wśród licznych zmian w KSR nr 5 z 2011 r. należy uwypuklić:

- 1) wprowadzenie do zakresu KSR nr 5 problematyki księgowego ujmowania umów najmu i dzierżawy,
- 2) uzupełnienie standardu o wytyczne dotyczące zdarzeń obligujących i różnic kursowych oraz
- 3) doprecyzowanie rozwiązań w zakresie ujawniania przychodów z tytułu umów leasingu w zależności od charakteru działalności finansującego.

Nowelizacja KSR nr 5 przyczyniła się do zwiększenia porównywalności sprawozdań finansowych stron umów leasingu, najmu i dzierżawy.

²⁹ Uchwała nr 2/08 Komitetu Standardów Rachunkowości z dnia 11 marca 2008 r. w sprawie przyjęcia Krajowego Standardu Rachunkowości nr 5 „Leasing, najem i dzierżawa” (Dz. Urz. Min. Fin. z 2008 r. Nr 4, poz. 35).

Prace nad kolejną nowelizacją KSR nr 5 rozpoczęto w 2017 r. – w ich wyniku Komitet Standardów Rachunkowości 10 kwietnia 2018 r. przyjął Krajowy Standard Rachunkowości nr 5 „Leasing, najem i dzierżawa” w zaktualizowanym brzmieniu (uchwała nr 13/2018 Komitetu Standardów Rachunkowości z dnia 10 kwietnia 2018 r. w sprawie przyjęcia aktualizacji Krajowego Standardu Rachunkowości nr 5 „Leasing, najem i dzierżawa”). Ostatnia aktualizacja KSR nr 5 wprowadziła zmiany merytoryczne oraz techniczne, które stanowiły odzwierciedlenie zmian na rynku umów leasingowych oraz potrzeb księgowych w zakresie uregulowań tej problematyki. Modyfikacje Standardu polegały m.in. na:

- 1) uzupełnieniu KSR nr 5 o postanowienia dotyczące podatkowej kwalifikacji umów leasingu operacyjnego lub finansowego oraz ewidencji tych umów,
- 2) wprowadzeniu dodatkowych wyjaśnień dotyczących leasingu zwrotnego,
- 3) doprecyzowaniu księgowego podejścia do specjalnych ofert promocyjnych,
- 4) wprowadzeniu nowych zasad księgowego ujmowania należności z tytułu umów leasingu finansowego w księgach rachunkowych finansujących podmiotów, które były producentami i pośrednikami.

Obok zmian merytorycznych wprowadzono również zmiany techniczne, które polegały głównie na uściśleniach oraz zmianie graficznej prezentacji schematów ewidencyjnych zawartych w KSR nr 5.

Celem KSR nr 5 „Leasing, najem i dzierżawa” (po wskazanych nowelizacjach) jest uszczegółowienie zasad wyceny i ujęcia w księgach rachunkowych oraz prezentacji i ujawnień w sprawozdaniu finansowym aktywów i zobowiązań oraz kosztów i przychodów wynikających z zawartych umów leasingu, najmu i dzierżawy, do których zastosowanie mają art. 3 ust. 4, 5 i 6 u.rach. Regulacje tego Standardu pomagają w rozwiązywaniu problemów, jakie rodzi stosowanie tych umów dla rachunkowości w praktyce. W zakres KSR nr 5 wchodzi generalnie wszystkie rodzaje umów, na mocy których użytkowane są zasoby, takie jak umowy leasingu, najmu i dzierżawy oraz wszelkie umowy o podobnym charakterze, których przedmiotem są środki trwałe, wartości niematerialne i prawne oraz inwestycje w nieruchomości i prawa (zwane dalej zamiennie aktywami). Z zakresu KSR nr 5 wyłączono jednak umowy wynikające z przepisów o komercjalizacji i prywatyzacji. KSR nr 5 dotyczy przede wszystkim umów, które powodują przeniesienie na korzystającego prawa do użytkowania określonego składnika aktywów, nawet jeśli na finansującym nadal ciąży obowiązek wykonywania znaczących usług związanych z obsługą lub użytkowaniem takiego składnika. Wprowadzone w KSR nr 5 rozwiązania dotyczące głównie środków trwałych oraz WNiP mają zastosowanie również do inwestycji w nieruchomości oraz praw, które wyceniane są i amortyzowane według zasad stosowanych do środków trwałych oraz WNiP. Co do zasady wytyczne KSR nr 5 dotyczą stron umowy na korzystanie z aktywów (finansującego i korzystającego), do których nie stosuje się uproszczeń zwartych w art. 3 ust. 6 u.rach. (tzn. strony kwalifikują i ujmują przedmiot umowy leasingu w myśl art. 3 ust. 4 u.rach.). Należy jednak zwrócić uwagę, że nawet strony umowy leasingu, które podjęły decyzję o skorzystaniu z tych uproszczeń,

mogą stosować postanowienia KSR nr 5 odpowiednio. Podmioty, które prowadzą działalność w sektorze bankowych i ubezpieczeniowym, powinny dostosować wytyczne KSR nr 5 do swojej specyfiki. Celem postawionym przed twórcą Standardu było to, iż powinien mieć charakter bardzo praktyczny. W związku z tym w ww. standardzie zawarto schematy księgowania i przykłady, które choć nie stanowią jego integralnej części, to jednak ilustrują przyjęte rozwiązania bardzo dokładnie. Należy zwrócić uwagę, że przyjęcie rozwiązań KSR nr 5 w polityce rachunkowości jednostki gospodarczej nie wpływa na klasyfikację leasingu dokonywaną na podstawie przepisów o podatku dochodowym. Z zakresu KSR nr 5 wyłączono:

- 1) wycenę przez korzystającego nieruchomości i praw będących w jego posiadaniu w cenie rynkowej lub inaczej ustalonej wartości godziwej;
- 2) wycenę inwestycji w nieruchomości i prawa oddanych przez finansującego w leasing operacyjny, w cenie rynkowej lub inaczej ustalonej wartości godziwej;
- 3) umowy, które są umowami o świadczenie usług i nie powodują przeniesienia prawa do użytkowania aktywów między stronami.

W praktyce gospodarczej w wielu przypadkach występują sytuacje, gdy umowy zaliczane w myśl u.rach. do leasingu finansowego są dla celów podatkowych uznawane za umowy leasingu operacyjnego. W związku z taką sytuacją KSR nr 5 zawiera rozwiązania ewidencyjne ułatwiające ujęcie skutków umowy leasingu finansowego klasyfikowanej do celów podatkowych jako leasing operacyjny, niemniej nie zawiera interpretacji skutków podatkowych umów leasingu. Wprowadzone w standardzie rozwiązania ewidencyjne są jedynie zaleceniem – to ostatecznie od kierownika jednostki zależy, jakie rozwiązania ewidencyjne zostaną przyjęte w systemie ewidencji księgowej, w tym użyte nazwy kont.

Ze względu na różnice między księgowym a podatkowym ujęciem leasingu u jednostek – podatników podatku dochodowego od osób prawnych – podmioty stosujące KSR nr 5 powinny zastosować również wytyczne Krajowego Standardu Rachunkowości nr 2 „Podatek dochodowy”. W kontekście rozwiązań podatkowych należy też zwrócić uwagę, że również przepisy o podatku od towarów i usług przewidują odmienne ujęcie leasingu. Od strony pragmatycznej KSR nr 5 przewiduje możliwość stosowania przez korzystającego i finansującego uproszczonych rozwiązań do ewidencji umów leasingu finansowego – rozwiązanie takie jest możliwe, jeżeli nie powoduje to istotnego zniekształcenia obrazu sytuacji majątkowej i finansowej oraz wyniku finansowego przekazywanego przez sprawozdanie finansowe.

Zastosowane w KSR nr 5 rozwiązania w momencie ich przyjęcia były w bardzo dużym stopniu zbieżne z rozwiązaniami Międzynarodowego Standardu Rachunkowości 17 „Leasing”, wydanego przez Radę Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (IASB) i obowiązującego do końca 2018 r. Najważniejsze różnice między standardem i MSR 17 obejmowały:

- 1) nieco odmienne podejście do klasyfikacji umów leasingu;
- 2) bardziej szczegółowe objaśnienie niektórych zagadnień (m.in. wyjaśnienia dotyczące ujęcia opłat za zawarcie umowy, opłat wstępnych, opłat podstawowych, opłat końcowych, wyceny wartości początkowej przedmiotu leasingu finansowego, podziału opłaty leasingowej na część kapitałową i odsetkową);
- 3) możliwość stosowania w przypadku leasingu nieruchomości uproszczonych rozwiązań przy: podziale opłat na część dotyczącą gruntów i część dotyczącą budynków;
- 4) odmiennosc sposobu ujmowania skutków transakcji operacyjnego leasingu zwrotnego;
- 5) węższy zakres ujawnień informacji niż MSR 17;
- 6) wytyczne dotyczące ujmowania umów najmu i dzierżawy.

W związku z zastąpieniem MSR 17 przez Międzynarodowy Standard Sprawozdawczości Finansowej 16 „Leasing”, obowiązujący dla rocznych okresów sprawozdawczych rozpoczynających się 1 stycznia 2019 r. i później, występuje znacząca rozbieżność między wytycznymi KSR nr 5 i międzynarodowymi regulacjami rachunkowości. Różnice te polegają przede wszystkim na tym, że zgodnie z MSSF 16 aktywa stanowiące przedmiot umowy leasingu korzystający ujmuje jako aktywa z tytułu praw do użytkowania (z drobnymi wyjątkami) bez wyróżniania u korzystającego leasingu operacyjnego i finansowego z jednoczesnym ujęciem zobowiązania z tytułu tych umów w pasywach bilansu. W związku z utrzymaniem w MSSF 16 ogólnych wcześniejszych zasad identyfikacji i ujmowania umów u leasingodawców, KSR nr 5 pozostaje w dużym stopniu spójny z tymi rozwiązaniami w odniesieniu do finansujących.

2.2.4. Działalność deweloperska – KSR nr 8

Umowy deweloperskie są szeroko rozpowszechnione w praktyce biznesu w Polsce i na świecie. Mogą mieć związek z budową budynków mieszkalnych, komercyjnych i przemysłowych. Krajowy Standard Rachunkowości nr 8 „Działalność deweloperska” (KSR nr 8) powstał w odpowiedzi na dynamiczny rozwój rynku nieruchomości w Polsce, który intensywnie następował w Polsce na początku XXI w. Po gwałtownym wzroście liczby inwestycji deweloperskich w okresie do 2007 r., kryzys gospodarczy ujawnił wiele problemów związanych z prezentacją informacji finansowej dotyczącej projektów długoterminowych. Deweloperzy mierzyli się z koniecznością pozyskiwania kapitału zewnętrznego w warunkach ograniczonego zaufania inwestorów. Potrzeba zapewnienia przejrzystości i porównywalności informacji finansowych skłoniła Komitet Standardów Rachunkowości do podjęcia działań zmierzających do opracowania dedykowanego standardu dla tego sektora. KSR nr 8 powstał w odpowiedzi na potrzeby środowiska gospodarczego i księgowego, które od dawna zgłaszało problemy wynikające z braku jasnych wytycznych dotyczących ewidencji, wyceny i prezentacji transakcji związanych z działalnością deweloperską.

Prace nad przygotowaniem projektu przedmiotowego standardu Komitet powierzył dr. J.Kalinowskiemu z Katedry Rachunkowości WZ UŁ. Opiekunem merytorycznym ze strony Komitetu był prof. J.Gierusz. Pierwsza wersja projektu KSR nr 8 została opracowana w październiku 2010 r. Standard został oficjalnie przyjęty uchwałą nr 1/2014 Komitetu Standardów Rachunkowości z dnia 21 stycznia 2014 r.³⁰ i wszedł w życie w tym samym roku. Aktualizacja KSR nr 8 miała miejsce w 2018 r.³¹, głównie w odpowiedzi na wdrożenie MSSF 15, co zapewniło porównywalność krajowych regulacji z międzynarodowymi standardami rachunkowości.

Specyfiką działalności deweloperskiej jest to, że podobnie jak w umowach długoterminowych, budowa rozciąga się najczęściej na więcej niż jeden okres sprawozdawczy. Może być prowadzona na gruncie, który nabywca posiadał lub dzierżawił jeszcze przed rozpoczęciem budowy. Umowy te mogą zawierać zapis o konieczności wnoszenia sukcesywnych płatności w trakcie trwania budowy. W branży deweloperskiej jednostki, które podejmują się budowy nieruchomości w sposób bezpośredni lub poprzez podwykonawców mogą zawierać umowy z jednym lub z wieloma klientami jeszcze przed ukończeniem budowy. Jednostki, które podejmują się budowy nieruchomości o charakterze komercyjnym lub przemysłowym, mogą zawrzeć umowę z indywidualnym nabywcą lub też z innym przedsiębiorcą. Mogą również wymagać od niego systematycznych płatności związanych z postępami prac w okresie pomiędzy zawarciem umowy a wypełnieniem jej postanowień. Powyższe stanowi jedynie namiastkę problemów, których prawidłowe przełożenie na obraz sytuacji finansowej i wyników finansowych firm deweloperskich stanowiło wyzwanie dla praktyki gospodarczej (księgowych), a w konsekwencji stało się genezą opracowania przedmiotowego standardu.

W praktyce polskiej pojawia się ponadto szereg innych wyzwań, jak chociażby te z ujęciem niektórych kosztów jako koszty wytworzenia produkcji w toku (obiekt deweloperski w trakcie realizacji) czy też jako koszty okresu. Dotyczy to takich kosztów, jak np. koszty finansowania zewnętrznego umowy deweloperskiej, koszty gwarancji bankowych, koszty rezerwy na naprawy gwarancyjne, ujęcie kaucji gwarancyjnej itd. Wymienione przykłady można mnożyć, co tylko potęguje złożoność problemu³². Brak precyzyjnych wytycznych w tym zakresie

30 Komunikat nr 1 Ministra Finansów z dnia 5 lutego 2014 r. w sprawie ogłoszenia uchwały Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie przyjęcia Krajowego Standardu Rachunkowości nr 8 „Działalność deweloperska” (Dz. Urz. Min. Fin. z 2014 r. poz. 5).

31 Komunikat Ministra Finansów z dnia 27 czerwca 2018 r. w sprawie ogłoszenia uchwały Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie przyjęcia aktualizacji Krajowego Standardu Rachunkowości nr 8 „Działalność deweloperska” (Dz. Urz. Min. Fin. z 2018 r. poz. 71).

32 J.Kalinowski, *Wybrane problemy prezentacji wyników działalności deweloperskiej w kontekście nadrzędnych zasad rachunkowości – artykuł dyskusyjny*, [w:] J.Gierusz, T.Martyniuk (red.), *Kluczowe problemy teorii i praktyki rachunkowości*, Prace i Materiały Wydziału Zarządzania Uniwersytetu Gdańskiego, t. II, Sopot 2011, s. 103–112.

powodował, że sprawozdania finansowe deweloperów były trudne do porównania, co utrudniało ocenę wiarygodności finansowej przez inwestorów, banki oraz instytucje publiczne.

Głównym celem KSR nr 8 było ujednolicenie zasad ujmowania przychodów i kosztów, a także prezentacji informacji finansowej przez firmy deweloperskie. Miało to zapewnić wzrost porównywalności sprawozdań finansowych, ich przejrzystości oraz wiarygodności w oczach inwestorów, banków i organów nadzorczych. Jest on skierowany przede wszystkim do podmiotów prowadzących działalność deweloperską, księgowych, biegłych rewidentów oraz użytkowników sprawozdań finansowych – inwestorów, banków oraz organów administracji publicznej.

KSR nr 8 wprowadził jednolite zasady ujmowania przychodów i kosztów działalności deweloperskiej, co znacznie zwiększyło przejrzystość informacji finansowej. Rozwiązania przyjęte w standardzie były spójne z Międzynarodowymi Standardami Rachunkowości (MSR 11 i IFRIC 15), co stworzyło podstawy dla lepszej porównywalności sprawozdań finansowych zarówno w skali krajowej, jak i międzynarodowej. Tym samym zwiększyło ich jakość³³.

KSR nr 8 szczegółowo określa zasady klasyfikacji umów deweloperskich oraz zasady dotyczące momentu i metody rozpoznawania przychodów i kosztów z działalności deweloperskiej, przewidując trzy potencjalne możliwości w tym zakresie: aktywowanie kosztów w bilansie pod pozycją produkcji w toku albo wybór jednej z metod wynikowego rozliczenia umowy – metody stopnia zaawansowania lub metody zysku zerowego. Zgodnie z KSR nr 8, jednostki muszą dokonać analizy tego czy konkretne umowy lub ich grupy powinny być traktowane jako jedna umowa czy oddzielne przedsięwzięcia³⁴. Standard wskazuje, że stosowane są tu analogiczne zasady do tych, które są zawarte w KSR nr 3 „Niezakończone usługi budowlane”. Ma to kluczowe znaczenie dla prawidłowego ustalenia wyniku finansowego oraz prezentacji danych finansowych w bilansie. Dodatkowo standard reguluje, jak traktować umowy zawierające elementy dodatkowe, takie jak sprzedaż gruntu lub zarządzanie nieruchomością po zakończeniu budowy. Standard również jednoznacznie wskazuje sposób ujęcia kosztów finansowania zewnętrznego, rezerw na naprawy gwarancyjne oraz innych kosztów pośrednio związanych z realizacją inwestycji, co wcześniej budziło wiele kontrowersji i było przedmiotem zróżnicowanych interpretacji. Ponadto w KSR nr 8 szczegółowo opisano zasady

33 J.Kalinowski, *Aneks 1 – Działalność deweloperska jako szczególny obszar regulacji rachunkowości – rozwiązania polskie a MSR/MSSF*, [w:] E.Walińska (red.), *Ustawa o rachunkowości. Komentarz*, wyd. II, Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2011, s. 871–890, pozycja powtórzona w wydaniu z 2013 r.

34 J.Kalinowski, *Ujęcie i prezentacja kosztów działalności deweloperskiej – kluczowe problemy*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2014, nr 136/80, s. 153–172; J.Kalinowski, *Koszty przedsięwzięcia deweloperskiego – kluczowe problemy* (cz. 1), „Rachunkowość” 2014, nr 10; J.Kalinowski, *Koszty przedsięwzięcia deweloperskiego – kluczowe problemy* (cz. 2), „Rachunkowość” 2014, nr 11.

rozpoznania, wyceny i ujęcia rozliczeń międzyokresowych biernych kosztów oraz rezerw na przyszłe zobowiązania związane z działalnością deweloperską. Standard jest również zgodny z regulacjami jednego z podstawowych aktów normatywnych w działalności deweloperskiej, jakim jest ustawa o ochronie praw nabywcy lokalu mieszkalnego lub domu jednorodzinnego oraz Deweloperskim Funduszu Gwarancyjnym (Dz.U. z 2021 r. poz. 1177).

Wprowadzenie KSR nr 8 miało istotnie pozytywny wpływ na jakość informacji prezentowanych w sprawozdaniach finansowych firm deweloperskich. Zwiększona przejrzystość oraz ujednolicenie metod wyceny i prezentacji przychodów i kosztów umożliwiły użytkownikom sprawozdań finansowych dokładniejszą ocenę sytuacji ekonomiczno-finansowej przedsiębiorstw. Inwestorzy i banki mogą teraz skuteczniej oceniać ryzyko oraz potencjalną stopę zwrotu z projektów, co znacząco poprawia jakość podejmowanych decyzji gospodarczych³⁵.

Dodatkowo zwiększona transparentność informacji finansowych umożliwiła organom nadzoru skuteczniejszą ocenę stabilności finansowej firm deweloperskich, przyczyniając się tym samym do większego bezpieczeństwa obrotu gospodarczego. Podmioty stosujące zasady KSR nr 8 uzyskały łatwiejszy dostęp do finansowania oraz wyższy poziom zaufania ze strony rynku, co pozytywnie wpłynęło na ogólną efektywność ekonomiczną i inwestycyjną sektora deweloperskiego. W efekcie KSR nr 8 nie tylko wpłynął na poprawę jakości informacji finansowej, ale także wzmocnił podstawy decyzyjne uczestników rynku kapitałowego, banków oraz instytucji publicznych, przyczyniając się do zrównoważonego rozwoju polskiego rynku nieruchomości.

2.2.5. Rzeczowe aktywa trwałe – KSR nr 11

Rzeczowe aktywa trwałe (środki trwałe i środki trwałe w budowie) to kategoria bilansowa występująca powszechnie w jednostkach gospodarczych. Według danych GUS za 2023 r. udział wartości aktywów trwałych w niektórych sektorach gospodarki stanowił ponad 70% wartości aktywów ogółem przedsiębiorstw (zob. tabelę 2.2.1). Uwzględniając rodzaj branż, w których miało to miejsce, zasadnym jest przyjęcie założenia, że ich dominującą część stanowiły środki trwałe. W sektorach niewyspecyfikowanych (pozostałe sekcje) aktywa trwałe także przeważały z udziałem na poziomie 62%.

Kwota nakładów przedsiębiorstw na aktywa trwałe rośnie w czasie. Według danych GUS w 2022 r. wielkość nakładów inwestycyjnych w majątek trwały stanowiła odpowiednio 231% analogicznej wielkości z 2005 r., 149,3% względem 2010 r., czy 120% w porównaniu z 2015 r.

35 J.Kalinowski, *Porównywalność sprawozdań finansowych firm deweloperskich na tle krajowych i międzynarodowych regulacji rachunkowości*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2011, nr 60(116), s. 145–168.

Tabela 2.2.1. Wartość i udział aktywów trwałych w strukturze majątku przedsiębiorstw w 2023 r.

	Aktywa trwałe w mln zł	Aktywa trwałe w %	Liczba przed- siębiorstw
Górnictwo i wydobywanie	85 055,2	72,4	271
Przetwórstwo przemysłowe	812 598,0	50,8	13 879
Wytwarzanie i zaopatrywanie w energię elektryczną, gaz, parę wodną i gorącą wodę	330 654,4	64,7	441
Dostawa wody; gospodarowanie ściekami i odpadami; rekultywacja	93 707,7	82,2	1582
Budownictwo	66 554,0	29,9	4979
Handel; naprawa pojazdów samochodowych	262 673,0	33,8	13 252
Transport i gospodarka magazynowa	274 312,9	73,4	3547
Pozostałe sekcje	557 768,1	62,0	13 653

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych GUS *Bilansowe wyniki finansowe przedsiębiorstw niefinansowych za 2023 rok*³⁶.

Mimo tak znaczącego udziału majątku trwałego w strukturze bilansu przedsiębiorstw i powszechności jego występowania, problematyka identyfikacji, uznawania, ujmowania oraz wyceny środków trwałych (w tym będących w budowie) nie znalazła należycie szerokiego uregulowania w ustawie o rachunkowości. Przepisy ustawowe zawierają definicje środków trwałych i środków trwałych w budowie (art. 3 ust. 1 pkt ust. 15 i 16), obejmujące ogólne kryteria ich ujmowania w księgach rachunkowych i sprawozdaniach finansowych. Ponadto regulują w bardzo syntetyczny sposób zasady wyceny początkowej i wyceny na dzień bilansowy omawianych pozycji aktywów (art. 28 ust. 1 pkt 1 i 2) wraz z ich rozwinięciem w postaci: opisu parametrów wyceny początkowej – ceny nabycia i kosztu wytworzenia (art. 28 ust. 2 i 8), podstawowych zasad dokonywania ich ulepszenia i rozliczania jego skutków (art. 31 ust. 1) oraz zasad, w tym warunków dla przeszacowania ich wartości (art. 31 ust. 3 i 4)³⁷. Dodatkowo określone zostały zasady dokonywania odpisów amortyzacyjnych (art. 32 ust. 1–3), odpisów z tytułu utraty wartości

36 GUS, *Bilansowe wyniki finansowe przedsiębiorstw niefinansowych za 2023 rok*, https://stat.gov.pl/download/gfx/portalinformacyjny/pl/defaultaktualnosci/5502/9/23/1/bilansowe_wyniki_finansowe_przedsiębiorstw_niefinansowych_za_2023_rok.pdf (dostęp: 29.10.2024).

37 P.Kabalski, *Model kosztu a model przeszacowania do wyceny rzeczowego majątku trwałego – wybrane dylematy teoretyczne i praktyczne*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2008, nr 42, s. 201–213; P.Kabalski, *O sensie stosowania modelu przeszacowania do wyceny środków trwałych*, „Acta Universitatis Lodziensis. Folia Oeconomica” 2011, t. 249.

(art. 32 ust. 4) oraz stosowania uproszczeń wynikających z zasady istotności w odniesieniu do niskocennych środków trwałych (art. 32 ust. 5). Ogółowi tych zagadnień poświęcono zaledwie trzy artykuły u.rach. (z kilkoma ustępami).

Przywoływana wyżej powszechność występowania środków trwałych w działalności przedsiębiorstw (jednostek gospodarczych), w połączeniu z ich dużym zróżnicowaniem rodzajowym (grunty, budynki i budowle, maszyny i urządzenia itd.), jak również mnogością zastosowań, warunków i sposobów użytkowania, ich złożonością czy specyfiką zarządzania nimi sprawiały rozliczne problemy na gruncie praktycznego stosowania rozwiązań ustawowych w konkretnych przypadkach praktycznych. Sytuacji nie ułatwiał fakt odrębnego i w wielu kwestiach odmiennego uregulowania problematyki środków trwałych w przepisach podatkowych³⁸, głównie w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych³⁹ albo od osób fizycznych⁴⁰. Z tego względu wiele podmiotów gospodarczych przy braku odpowiednio szczegółowych rozwiązań bilansowych kierowało się w obszarze rachunkowości środków trwałych rozwiązaniami podatkowymi, w tym decyzjami lub interpretacjami indywidualnymi organów podatkowych oraz orzeczeniami sądów administracyjnych w sprawach podatkowych⁴¹. Trzeba jednak podkreślić, że wymienione źródła kształtowania rozwiązań praktycznych w obszarze środków trwałych nie są ukierunkowane na realizację podstawowych celów rachunkowości i sprawozdawczości finansowej, w tym wynikających z art. 4 ust. 1 u.rach, tj. prezentacji jasnego i rzetelnego obrazu sytuacji majątkowej, finansowej i dokonań finansowych jednostki, przy zachowaniu przewagi treści ekonomicznej nad formą prawną (art. 4 ust. 2).

Dodatkową trudnością w zakresie rachunkowości środków trwałych, przy ich nazbyt syntetycznym uregulowaniu ustawowym w relacji do potrzeb i oczekiwań praktyki gospodarczej, jest fakt, że omawiana grupa aktywów podlega licznym regulacjom zewnętrznym względem przepisów u.rach. (np. ustawa prawo budowlane⁴², dyrektywa maszynowa⁴³, statystyczna Klasyfikacja Środków Trwałych – KŚT).

38 E.Walińska, M.Michalak, *Jak ustalić wartość środków trwałych dla celów podatkowych i księgowych – darowane i nabyte w spadku*, „Rzeczpospolita. Przewodnik podatkowo-rachunkowy dla przedsiębiorców »Dobra Firma«” 2003, nr 167/112(6492); M.Michalak, *Jak wycenić środki trwałe wniesione do spółki – amortyzacja w księgach i w podatkach*, „Rzeczpospolita. Przewodnik podatkowo-rachunkowy dla przedsiębiorców »Dobra Firma«” 2003, nr 173/130(6510); A.Jarugowa, M.Turzyński, *Środki trwałe oraz wartości niematerialne i prawne w prawie bilansowym i podatkowym*, Difin, Warszawa 2004; A.Karmańska, E.Walińska, *Środki trwałe w prawie bilansowym i podatkowym – komentarz*, Wydawnictwo AD. Dągowski 2006.

39 Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (t.j. Dz.U. z 2025 r. poz. 278 ze zm.).

40 Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t.j. Dz.U. z 2025 r. poz. 163 ze zm.).

41 Potwierdzają to także pośrednio wyniki badań ankietowych zawartych w rozdziale 3 niniejszej monografii.

42 Ustawa z dnia 7 lipca 1994 r. – Prawo budowlane (Dz.U. z 2024 r. poz. 725).

43 Dyrektywa 2006/42/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 17 maja 2006 r. w sprawie maszyn, zmieniająca dyrektywę 95/16/WE (Dz. Urz. UE L 157 z dnia 9 czerwca 2006, s. 24) z jej późniejszymi zmianami i aktami towarzyszącymi. Dyrektywa ta została implementowana do

O ważkości problematyki rachunkowości środków trwałych świadczy również liczba szkoleń czy publikacji z tego zakresu, które stanowią odpowiedź na potrzeby księgowych i praktyki gospodarczej, co częściowo znalazło rozwinięcie w rozdziale 3.3.

Mając powyższe na uwadze, Komitet Standardów Rachunkowości zdecydował się podjąć pracę nad opracowaniem i wprowadzeniem do stosowania Standardu poświęconego tematyce środków trwałych. Sam fakt nadania tym uregulowaniom rangi Standardu a nie interpretacji stanowi pośredni dowód doniosłości przedmiotowej problematyki. Prace nad projektem standardu rozpoczęły się już w 2014 r. Opracowanie projektu powierzono zespołowi pracowników Katedry Rachunkowości WZ UŁ pod kierunkiem prof. Ewy Walińskiej, w składzie⁴⁴: dr Przemysław Czajor, dr Marcin Michalak, dr Agnieszka Wencel oraz mgr Witold Bojanowski⁴⁵. Z ramienia Komitetu Standardów Rachunkowości projekt był koordynowany przez prof. Jerzego Gierusza, a w spotkaniach zespołu roboczego uczestniczyli także inni przedstawiciele Komitetu, w tym dr Zdzisław Fedak, którego wkład w ostateczny kształt standardu był nie do przecenienia, oraz przedstawicielki Ministerstwa Finansów RP. Po wielu dyskusjach, zarówno w trakcie prac zespołu roboczego, jak i na posiedzeniach Komitetu Standardów Rachunkowości VII i VIII kadencji projekt standardu został przekazany do recenzji zewnętrznej oraz do publicznej dyskusji. Po uwzględnieniu otrzymanych uwag i końcowych prac redakcyjnych Krajowy Standard Rachunkowości nr 11 „Środki trwałe” został opublikowany w Dzienniku Urzędowym Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 29 maja 2017 r. (poz. 105) jako załącznik do uchwały nr 4/2017 Komitetu Standardów Rachunkowości z dnia 3 kwietnia 2017 r.

KSR nr 11 obejmuje szeroki zakres zagadnień księgowych związanych ze środkami trwałymi na poszczególnych etapach ich „cyklu życia”, regulując szczegółowo i w sposób praktyczny, poparty licznymi przykładami, kwestie: 1) pozyskania składnika aktywów (z uwzględnieniem jego zróżnicowanych form) i uznania (stwierdzenia), że wykazuje on cechy środka trwałego; 2) ujęcia środka trwałego w księgach rachunkowych wraz z sekwencją czynności z tym związanych (określenie obiektu inwentarzowego, wartości początkowej, wartości podlegającej amortyzacji oraz metody, okresu i stawki amortyzacji); 3) użytkowania środka trwałego, z uwzględnieniem zmniejszenia jego wartości na skutek normalnego

polskiego porządku prawnego rozporządzeniem Ministra Gospodarki z dnia 21 października 2008 r. w sprawie zasadniczych wymagań dla maszyn (Dz.U. z 2008 r. Nr 199, poz. 1228) z jej późniejszymi zmianami i aktami towarzyszącymi.

44 Początkowo w okresie od 16.12.2014 r. do 31.12.2015 r. członkowie zespołu autorów Katedry Rachunkowości WZ UŁ pracowali nad projektem standardu w ramach umowy kontraktowej z Bankiem Światowym w ramach Szwajcarsko-Polskiego Programu Współpracy, co pośrednio dowodzi znaczenia tych uregulowań dla praktyki gospodarczej i ich wpływu na standaryzację systemu rachunkowości w Polsce.

45 Witold Bojanowski był pracownikiem Katedry Rachunkowości UŁ na przełomie XX i XXI w., a po odejściu z uczelni rozpoczął działalność praktyczną i stał się uznanym ekspertem w zakresie środków trwałych. Kontynuował również współpracę z Katedrą Rachunkowości UŁ, prowadząc zajęcia na studiach podyplomowych. Jego doświadczenie praktyczne w zakresie rachunkowości środków trwałych było nieocenionym wkładem w powstanie KSR nr 11.

zużycia (amortyzacja/umorzenie)⁴⁶ lub anormalnej trwałej utraty wartości⁴⁷ oraz potencjalnej zmiany zakresu obiektu inwentarzowego na skutek ulepszenia lub częściowej likwidacji, aż po kwestię 4) zaprzestania ujmowania środka trwałego w księgach rachunkowych wobec jego zbycia lub likwidacji fizycznej bądź tylko ekonomicznej (księgowej)⁴⁸.

Z zakresu standardu wyłączono zagadnienia objęte postanowieniami innych standardów bądź stanowisk KSR. Standard nie obejmuje m.in. problematyki: leasingu środków trwałych (KSR nr 5), utraty wartości środków trwałych (KSR nr 4) czy aktywów biologicznych (KSR nr 12). Postanowienia KSR nr 11 nie są w każdym aspekcie zgodne z rozwiązaniami Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (MSR 16). Odmienność niektórych rozwiązań wynika przede wszystkim z różnic w modelach wyceny środków trwałych obowiązujących na gruncie u.rach. i regulacji międzynarodowych.

Rozwiązania wskazane w KSR nr 11 nie zmieniają ogólnego modelu rachunkowości środków trwałych określonego w u.rach., jednakże istotnie rozszerzają jej syntetyczne zapisy i objaśniają je w sposób praktyczny, poparty licznymi przykładami, jak również uzupełniają luki regulacyjne w wyznaczonych ustawą ramach. Przyjęte rozwiązania są wypadkową doświadczeń badawczych i praktycznych oraz ścierania się poglądów wszystkich osób uczestniczących w procesie opracowywania tego Standardu, od członków zespołu autorskiego z Katedry Rachunkowości WZ UŁ poczynając, poprzez członków KSR, ze szczególnym uwzględnieniem wymienionych wcześniej osób zaangażowanych w zespole roboczym ds. KSR nr 11, a na recenzentach standardu i uczestnikach konsultacji społecznych kończąc.

Wśród zasadniczych cech nadrzędnych KSR nr 11 należy wskazać przyjęcie orientacji na obiekt inwentarzowy, stanowiący główny punkt odniesienia dla osądów, decyzji i ogółu czynności księgowych odnoszących się do środków trwałych wymienionych wyżej. Tworzy to istotne uzupełnienie zapisów u.rach., która nie zajmuje się bezpośrednio tym kluczowym zagadnieniem. Szczególnym rodzajem

46 E.Śnieżek, M.Wiatr, *Prawo wyboru a kształtowanie polityki rachunkowości jednostki – rozważania na przykładzie amortyzacji*, „Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej SKwP” 2003, nr 72; J.Kalinowski, *Amortyzacja bilansowa a ustalanie podstawy do opodatkowania w firmach produkcyjnych*, „Acta Universitatis Lodzensis. Folia Oeconomica” 2005, t. 189, s. 91–102.

47 M.Michalak, *Utrata wartości aktywów trwałych – nowe zadania dla rachunkowości zarządczej i controllingu*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza” 2002, nr 12, s. 27–34; J.Kalinowski, *Utrata wartości produkcyjnych środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych – aspekt bilansowy i podatkowy*, „Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu” 2005, nr 1082, s. 110–121; M.Michalak, *Utrata wartości niefinansowych aktywów trwałych w sprawozdawczości spółek publicznych – badanie pilotażowe*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2008, nr 42, s. 253–268; M.Michalak, *Impairment of the non-current operational assets-measurement and disclosures in financial statements of Polish public companies*, „Social Sciences” 2010, Vol. 67(1); M.Michalak, *Pomiar i komunikowanie wartości ekonomicznej operacyjnego majątku trwałego w systemie rachunkowości – ujęcie teoretyczne, studia przypadków, model*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2022.

48 E.Walińska, M.Michalak, P.Czajor, *Środki trwałe w rachunkowości – omówienie KSR 11 (cz. I)*, „Rachunkowość” 2017, nr 11.

obiekty inwentarzowe, któremu KSR nr 11 poświęca sporo miejsca, są liniowe obiekty inwentarzowe, przez co standard wyszedł naprzeciw oczekiwaniom takich branż jak wodociągowa czy energetyczna (linie przesyłowe).

Drugą cechą nadrzędną KSR nr 11 jest zasada istotności, która znalazła w nim szerokie rozwinięcie. Znajduje ona przełożenie na niemalże każdy aspekt rachunkowości środków trwałych, od definiowania obiektów inwentarzowych (pojedyncze lub zbiorcze), ze wskazaniem kryterium rodzajowego lub funkcjonalnego tworzenia obiektów zbiorczych, poprzez określanie wartościowego progu istotności dla środków trwałych (z możliwością jego różnicowania pod kątem obowiązku ewidencyjnego), aż po zasady wyceny, w tym m.in. szacowanie odpisów amortyzacyjnych. Służy więc ona jako wyznacznik ogólnych schematów postępowania, ale także jako podstawa rozwiązań szczegółowych.

Warte podkreślenia jest również, iż standard wskazuje wiele obowiązków, jakie w zakresie rachunkowości środków trwałych powinny być realizowane przez obszary funkcjonalne spoza działów finansowo-księgowych jednostki, w tym przez dostawców środków trwałych, co stanowi dużą pomoc organizacyjną dla służb księgowych i zdejmuje z nich część odpowiedzialności wynikającej z przepisów branżowych, w zakresie której mogą nie mieć stosownych kompetencji.

KSR nr 11 w części definicyjnej wyjaśnia różnice między dwoma kluczowymi pojęciami: uznanie środka trwałego oraz ujęcie środka trwałego. Pierwsze związane jest z ustaleniem czy określony składnik majątku spełnia wszystkie warunki definicji środka trwałego, drugie zaś oznacza czynności ewidencyjne związane z wprowadzeniem środka trwałego do ksiąg rachunkowych.

W zakresie procedur uznawania środka trwałego Standard objaśnia szczegółowo poszczególne kryteria definicyjne środka trwałego, wychodząc od kryteriów uznawania aktywów (kontrola, wiarygodna wycena, przyszłe korzyści ekonomiczne), aż po kryteria właściwe dla środka trwałego (postać rzeczowa, kompletność i zdolność do użytkowania, przeznaczenie na własne potrzeby jednostki, okres ekonomicznej użyteczności), odnosząc się przy tym do sytuacji niejednoznacznych interpretacyjnie lub budzących problemy. Uregulowanie znalazły m.in. kwestie kwalifikowania oprogramowania komputerowego do środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych, bazujące na rodzaju licencji (OEM/inne), a nie rodzaju oprogramowania (operacyjne/użytkowe). W tym podejściu zastosowanie znalazło kryterium powiązania fizycznego lub prawnego danego oprogramowania ze środkiem trwałym, jak w przypadku licencji OEM.

Jednym z bardziej nowatorskich rozwiązań KSR nr 11, zbudowanych wokół problematyki kompletności i zdolności do użytkowania środka trwałego, a dotyczących także definiowania zakresu obiektu inwentarzowego, jest wprowadzenie kategorii części składowych, dodatkowych oraz peryferyjnych. Części składowe warunkują kompletność środka trwałego. Są z nim powiązane fizycznie lub prawnie. Nie mogą być odłączone od środka trwałego bez istotnego uszczerbku dla zdolności jego użytkowania. Przeciwnieństwem w tym względzie są części dodatkowe lub peryferyjne. Pierwsze wchodzi w zakres środka trwałego lub są z nim

trwale związane, drugie zaś mogą być niezależnym obiektem inwentarzowym. Wyodróżnienie części składowych, dodatkowych i peryferyjnych przekłada się na wiele aspektów rachunkowości środków trwałych na etapie ich użytkowania, w szczególności na zasady amortyzacji, rozliczanie remontów czy częściową likwidację środków trwałych. Zostały one szeroko i szczegółowo omówione w Standardzie.

Standard definiuje kompletność i zdatność do użytkowania środka trwałego z perspektywy zamierzeń i celów jego pozyskania przez kierownictwo jednostki. Wyznaczają one zakres tzw. wymogów wewnętrznych, które obok wymogów prawnych należy spełnić dla uznania środka trwałego za kompletny i zdatny do użytkowania.

KSR nr 11 poświęca wiele uwagi zasadom ustalenia wartości początkowej środka trwałego, wprowadzając w tym względzie oryginalne podejście i autonomiczne terminy (np. wartość brutto/netto ŚT, wartość podlegająca amortyzacji). Schemat postępowania rozpoczyna określenie stanu w jakim pozyskano środek trwały – kompletny i zdatny do natychmiastowego przyjęcia albo wymagający budowy, rozumianej jako ogół czynności poprzedzających jego przyjęcie do użytkowania. Budowa jest zatem terminem szerokim znaczeniowo. W pierwszym przypadku parametrem wyceny początkowej jest cena nabycia, objaśniona szeroko i wariantowo w standardzie w zależności od sposobu nabycia środka trwałego. W drugim przypadku może mieć zastosowanie określona konfiguracja parametrów wyceny w zależności od tego, czy „budowa” (dostosowanie) dokonywane jest siłami własnymi (koszt wytworzenia), obcymi (cena nabycia) czy albo sposobem mieszanym (cena nabycia plus koszty zakupu).

W zakresie zasad wyceny początkowej MSR 11 precyzuje również zasady aktywowania kosztów finansowania zewnętrznego, odnosząc się w tym względzie zarówno do określenia rodzaju źródeł finansowania, których koszty mogą stanowić przedmiot aktywowania, jak i zasad ustalania wysokości kosztów finansowania możliwych do uwzględnienia w wartości początkowej, także w przypadku środków trwałych współfinansowanych z jednego źródła.

Uzupełnieniem luki postanowień u.rach. w zakresie ustalania wartości początkowej środków trwałych jest problematyka ujmowania przychodów uzyskanych w ramach testów poprzedzających oddanie środka trwałego do użytkowania jako korekty wartości początkowej, czy wytyczne ograniczające możliwość aktywowania kosztów w wartości początkowej w sytuacji zawieszenia budowy z innych powodów niż wynikające z procesu technologicznego. Standard reguluje także wiele kwestii związanych z ustalaniem kosztu wytworzenia środka trwałego siłami własnymi, odnosząc się w tym obszarze m.in.: do zasad rozliczania kosztów wspólnych (pośrednich) budowy⁴⁹, w sytuacji gdy obejmuje ona kilka obiektów inwentarzowych, oddawanych do użytkowania w różnym czasie; zasad ujmowania kosztów lub strat spowodowanych szkodami powstałymi w trakcie budowy środka trwałego; zasad ujmowania kosztów i przychodów z likwidacji środków trwałych warunkujących budowę nowego obiektu.

49 M.Michalak, *Rozliczanie kosztów wspólnych przy budowie środka trwałego*, „Biuletyn Rachunkowości” 2010, nr 23(119), s. 14–23.

Kolejnym, istotnie rozbudowanym i uzupełnionym względem u.rach. obszarem uregulowań w KSR nr 11 są zasady dokonywania odpisów amortyzacyjnych od środków trwałych. Standard wprowadza niewystępujący w u.rach. termin „wartość podlegająca amortyzacji”, stanowiący podstawę wartościową dla ustalania kwoty odpisu. Nadto precyzuje rozumienie terminu „okres ekonomicznej użyteczności” środka trwałego, utożsamiając go z okresem użytkowania w danej jednostce. Kwestia ta budziła niejasności interpretacyjne w praktyce, zwłaszcza na tle rozwiązań MSR 16, gdzie przyjęto inne znaczenie tego terminu. Standard dopuszcza także zmianę metody amortyzacji w trakcie użytkowania środka trwałego, co doprecyzowuje niejednoznaczne zapisy art. 32 ust. 3 u.rach. w tym względzie.

Wśród nowatorskich rozwiązań wprowadzonych na mocy KSR nr 11 na szczególną uwagę zasługuje możliwość ustalania odpisów amortyzacyjnych środka trwałego z uwzględnieniem różnego okresu użytkowania poszczególnych jego części składowych, dodatkowych lub peryferyjnych. Nie oznacza to jednak usankcjonowania możliwości stosowania odrębnych metod lub stawek amortyzacji dla poszczególnych części wchodzących w skład środka trwałego (co podkreślono w pkt 2.2.e KSR nr 11) na wzór MSR 16. Części składowe, dodatkowe i peryferyjne nie stanowią bowiem komponentów w rozumieniu MSR 16. Przyjęte w KSR nr 11 rozwiązanie prowadzi do ustalenia uśrednionej (ważonej wartością) stawki amortyzacji, uwzględniającej zróżnicowany okres ekonomicznej użyteczności (amortyzacji) poszczególnych części składowych, dodatkowych i peryferyjnych. Powinno być ono stosowane w przypadku istotnych różnic w okresie ekonomicznej użyteczności pomiędzy częściami, z uwzględnieniem poziomu istotności ich wartości. Należy jednak pamiętać, że przyjęcie takiego rozwiązania oznacza, że wymiana określonej części składowej, dodatkowej czy peryferyjnej, której okres użytkowania jest krótszy od okresu użytkowania całego obiektu środka trwałego, traktowane jest i rozliczane księgowo jako odłączenie wymienianej części (pomniejszenie wartości bilansowej brutto środka trwałego o niezamortyzowaną wartość tej części) oraz dołączenie nowej części (powiększenie wartości bilansowej brutto obiektu środka trwałego). W przypadku gdy jednostka nie stosuje takiego rozwiązania, wymiana części składowych, dodatkowych bądź peryferyjnych, będzie zazwyczaj traktowana jako remont.

W tym miejscu warto podkreślić, że KSR nr 11 wyjaśnia także szeroko kryteria uznawania określonych prac nad środkiem trwałym i ich kosztów do ulepszenia, konserwacji czy remontów, rozróżniając dodatkowo remonty bieżące (typowe, awaryjne) oraz remonty nadzwyczajne. Standard podkreśla również, że koszty remontów okresowych mogą być rozliczane w czasie (jako czynne rozliczenia międzyokresowe kosztów) przez cały okres międzyremontowy.

Z uwagi na ograniczenia objętościowe w niniejszym podrozdziale wskazano jedynie wybrane obszary regulacyjne KSR nr 11 „Środki trwałe”⁵⁰. Standard bez

50 Szerokie omówienie postanowień KSR nr 11 „Środki trwałe” autorzy standardu przedstawili w: E.Walińska, M.Michalak, P.Czajor, *Środki trwałe w rachunkowości...*; E.Walińska, M.Michalak, A.Wencel, P.Czajor, *Środki trwałe w rachunkowości – omówienie KSR 11 (cz. II)*, „Rachunkowość” 2017, nr 12; E.Walińska, M.Michalak, A.Wencel, P.Czajor, *Środki trwałe w rachunkowości – omówienie KSR 11 (cz. III)*, „Rachunkowość” 2018, nr 11.

wątpienia nie rozwiązuje wszystkich problemów występujących lub mogących wystąpić w praktyce. Część problemów zdiagnozowanych na etapie tworzenia standardu celowo pozostawiono osądowi (bez uregulowania), w sytuacji gdy uznano je za silnie zależne od specyfiki działalności danej jednostki. W takim wypadku przyjęcie odgórnych rozstrzygnięć w standardzie wpływałoby negatywnie na jakość informacji w sprawozdaniu finansowym. Uregulowanie problematyki rachunkowości środków trwałych w postaci KSR było mocno oczekiwane w praktyce, na co zwracano uwagę na wstępie. Potwierdzają to m.in. wyniki badań zamieszczonych w rozdziale 3, gdzie KSR nr 11 zajmuje czołowe miejsca wśród standardów najczęściej wykorzystywanych w praktyce i w dydaktyce (w tym szkoleniach). Wprowadzenie KSR nr 11 do krajowego porządku prawnego należy uznać za niezwykle pomocne w pracy służb finansowo-księgowych jednostki, jak również dla poprawy jakości informacji dostarczanych przez system finansowo-księgowy.

2.2.6. Wartości niematerialne i prawne – Projekt KSR

Wartości niematerialne i prawne (dalej zamiennie WNiP) odgrywają istotne znaczenie praktyczne w dobie innowacyjności i rozwoju technologii oraz społeczeństwa informacyjnego. Są one podstawą budowania pozycji lub przewagi konkurencyjnej podmiotów gospodarczych. Dla przykładu, zgodnie z danymi GUS udział WNiP w strukturze aktywów ogółu przedsiębiorstw wyniósł w 2023 r. 5,9% i był wyższy o 0,2 p.p. niż rok wcześniej⁵¹. Z kolei nakłady krajowe brutto na działalność B+R (GERD) w 2023 r. wyniosły 53,1 mld zł i systematycznie rosną (wzrost o 18,8% w latach 2023/2022, 18,7% w latach 2022/2021, czy 16,3% w latach 2021/2020)⁵². Sektorem wykonawczym charakteryzującym się najwyższymi nakładami wewnętrznymi na prace B+R jest sektor przedsiębiorstw. W 2023 r. wydały one na ten cel 34,3 mld zł i wielkość ta również systematycznie rośnie na przestrzeni lat. Udział nakładów tego sektora w GERD⁵³ wyniósł 64,6% (wobec 65,9% w 2022 r.). W sektorze szkolnictwa wyższego udział ten wyniósł 33,4%, w sektorze rządowym – 1,8%, a w sektorze prywatnych instytucji niekomercyjnych – 0,2% (wobec odpowiednio 32,0%, 1,9% oraz 0,2% w 2022 r.)⁵⁴.

Tempo zmian w obszarze innowacji, prac B+R i zasobów niematerialnych tworzy ciągle nowe wyzwania dla rachunkowości i sprawozdawczości finansowej, skutkujące potencjalnym zróżnicowaniem rozwiązań przy braku ich odpowiedniej standaryzacji. Rozwiązania regulacyjne i praktyczne rozwiązania księgowe

51 GUS, *Bilansowe wyniki finansowe przedsiębiorstw niefinansowych za 2023 rok...*

52 Dane Głównego Urzędu Statystycznego. Działalność badawcza i rozwojowa w Polsce w 2023 r., https://stat.gov.pl/download/gfx/portalinformacyjny/pl/defaultaktualnosci/5496/8/13/1/dzialalnosc_badawcza_i_rozwojowa_w_polsce_w_2023_r.pdf (dostęp: 29.10.2024).

53 GERD – nakłady krajowe brutto na działalność B+R.

54 Tamże.

w zakresie WNiP stanowią najczęściej swoisty kompromis między ostrożnością w podejściu do interpretowania ogólnych kryteriów uznawania aktywów a jasnym i rzetelnym obrazem sytuacji majątkowej i wyników działalności jednostki⁵⁵.

W obszarze regulacyjnym u.rach. zawiera bardzo syntetyczne wytyczne⁵⁶. Ograniczają się one do kwestii definicyjnych, zawierających kryteria uznawania składnika aktywów za WNiP (art. 3 ust. 1 pkt 14). Ponadto wskazane zostały ogólne zasady wyceny początkowej i wtórnej (art. 28 ust. 1 pkt 1), wspólne ze środkami trwałymi, z uwzględnieniem pewnej specyfiki WNiP w art. 32 ust. 1 (wyłączenie możliwości przeszacowania i ulepszenia WNiP) oraz w art. 33 ust. 2–3 (koszty prac rozwojowych) i ust. 4 (wartość firmy) z rozszerzeniem w art. 44b ust. 10–12 u.rach.

Brak szczegółowych wytycznych dotyczących WNiP w polskich regulacjach rachunkowości oraz obserwacja oczekiwań praktyki gospodarczej stały się przyczyną, dla której Komitet Standardów Rachunkowości działający przy Ministerstwie Finansów RP podjął decyzję o potrzebie opracowania krajowego standardu rachunkowości (KSR) poświęconego tej tematyce. Uchwałę w sprawie zlecenia i warunków opracowania projektu tego Standardu podjęto 19 lutego 2019 r. w trakcie 3. posiedzenia Komitetu Standardów rachunkowości X kadencji. Opracowania projektu KSR „Wartości niematerialne i prawne” podjął się zespół pracowników Katedry Rachunkowości WZ UŁ w składzie: prof. Ewa Walińska, dr Przemysław Czajor, dr Marcin Michalak, dr Agnieszka Wencel oraz Witold Bojanowski. Zespół ten przygotował wcześniej projekt KSR nr 11 „Środki trwałe” (zob. podrozdział 2.2.5), który spotkał się z pozytywnym przyjęciem przez praktyków rachunkowości, a pewna zbieżność rozwiązań (wynikająca z regulacji ustawowych) w zakresie rachunkowości środków trwałych oraz WNiP stanowiła dodatkową przyczynę powierzenia tego zadania tym samym autorom. Podobnie jak w przypadku prac nad projektem KSR nr 11 „Środki trwałe”, opiekunem projektu z ramienia Komitetu Standardów Rachunkowości był prof. Jerzy Gierusz.

Złożoność tematyki WNiP, a także pośrednio pandemia COVID-19 oraz prace nad projektem standardu powiązanego („Inwestycje w nieruchomości i WNiP”) spowodowały, że Standard do momentu powstania tej monografii nie został jeszcze uchwalony i opublikowany.

Projekt Standardu obejmuje całość zagadnień związanych z WNiP od momentu ich początkowego ujęcia w księgach rachunkowych, w tym zasady uznawania, czyli określenia czy dany składnik aktywów stanowi WNiP, aż po ich likwidację fizyczną lub ekonomiczną. Przedstawione zostały w nim zasady ustalenia wartości początkowej, zwracając szczególną uwagę na WNiP wytwarzane we własnym zakresie, jako swoisty

55 M.Michalak, *Koszt firmy czy składnik majątku trwałego?*, „Rzeczpospolita. Przewodnik podatkowo-rachunkowy dla przedsiębiorców «Dobra Firma»”, 2004, nr 261/89, s. F10–F11; M.Frendzel, *Aktywowanie wewnętrznie wytworzonych zasobów niematerialnych w wartości innych aktywów – zagadnienia dyskusyjne*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu” 2011, nr 190, s. 97–109.

56 R.Ignatowski, J.Michalak, *Wartości niematerialne i prawne – jedność czy dysharmonia w porządkowaniu*, Instytut Prawa Gospodarczego, Katowice 2021.

wyjątek od ogólnej zasady definicyjnej tej kategorii bilansowej, wskazującej na ich nabycie. Objasniono również zasady wyceny WNiP po ich początkowym ujęciu, a w końcowej części podjęto zagadnienia związane z zaprzestaniem ujmowania składników WNiP (z uwzględnieniem ich przekwalifikowania do kategorii Inwestycji w WNiP). Projekt zawiera również zasady dotyczące prezentacji i ujawniania informacji o wartościach niematerialnych i prawnych w sprawozdaniu finansowym, uszczegóławiając w tym zakresie wymagania wynikające z u.rach. Proponuje on m.in. rozszerzenie zakresu informacyjnego bilansu o pozycje „Wartości niematerialnych i prawnych w realizacji” oraz „Koszty prac rozwojowych w realizacji”, co porządkuje stosowane aktualnie w praktyce gospodarczej zróżnicowane rozwiązania w tym względzie, podnosząc stopień standaryzacji i jakości (porównywalności) informacji w sprawozdaniach finansowych.

Projekt KSR „Wartości niematerialne i prawne” nie obejmuje wszystkich zagadnień związanych z przedmiotową kategorią aktywów. Nie odnosi się zwłaszcza do zagadnień regulowanych innymi standardami i stanowiskami KSR. W szczególności nie powieli rozwiązań wspólnych z KSR nr 11, nakazując stosowanie ich w sposób odpowiedni. W trakcie prac nad projektem standardu zdecydowano także, że nie będzie się on odnosił do zagadnień dotyczących ustalania wartości początkowej wartości firmy oraz wartości początkowej WNiP pozyskanych w transakcjach nabycia innej jednostki lub jej zorganizowanej części, jak również w drodze łączenia lub podziału jednostek. Z zakresu projektu standardu wyłączono również zagadnienia dotyczące kryptoaktywów. Zagadnienia te, zarówno zdaniem autorów projektu, jak i Komitetu Standardów Rachunkowości, powinny stanowić przedmiot odrębnych szczegółowych regulacji, a złożoność zagadnienia, jakim są kryptoaktywa, obrazuje ekspertyza stanowiąca tematykę podrozdziału 2.3.6 niniejszego opracowania.

W zakresie rozwiązań szczegółowych projekt standardu objaśnia szeroko warunki uznania składnika majątku za WNiP. Zdefiniowano i objaśniono szczegółowo warunki uznania składnika aktywów za WNiP, bazujące zarówno na ogólnej definicji aktywów (art. 3 ust. 1 pkt 12 u.rach.), jak również na definicji WNiP (art. 3 ust. 1 pkt 14) oraz wytycznych wynikających z innych ustaw, tworząc swoistą listę kontrolną uznawania. Uszczegółowiono m.in. zakres przedmiotowy WNiP względem wskazywanego w u.rach., wprowadzając kryterium możliwości identyfikacji i jego wyodrębnienia z innych aktywów jednostki. Wymieniono także szereg rodzajów praw, które nie stanowią WNiP, w tym:

- ograniczone i nieograniczone rzeczowe prawa majątkowe (np. prawo własności lub współwłasności, użytkowanie i użytkowanie wieczyste, służebność gruntowa, służebność przesyłu, spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu);
- prawa majątkowe do wierzytelności oraz roszczeń;
- prawa majątkowe wynikające ze świadectw pochodzenia energii wytworzonej w odnawialnych źródłach energii;
- opłaty za kolejne okresy ochrony patentów i wzorów użytkowych;
- koszty poniesione na wytworzenie filmów, oprogramowania i innych podobnych produktów stanowiących produkty wielokrotnej sprzedaży (zgodnie z art. 34 ust. 3 u.rach. są one zaliczane do aktywów obrotowych).

Wiele miejsca w projekcie Standardu poświęcono zasadom uznawania za WNiP licencji na oprogramowanie komputerowe, w tym licencji subskrybowanych, także w wersji „chmurowej”. Problematyka ta ma charakter powszechny i dotyczy aktualnie niemalże każdego podmiotu gospodarczego. Jako rozwiązanie dominujące przyjęto traktowanie tych licencji jako przedmiotu nabywanej usługi, a nie składnika WNiP. Ponadto w zakresie uznawania licencji szczególne znaczenie przypisano kryterium okresu jego ekonomicznej użyteczności dla jednostki. Składnik aktywów może być uznany za WNiP jedynie wtedy, gdy okres ten jest dłuższy niż rok od daty nabycia. Każde kolejne przedłużenie licencji uruchamia na nowo liczenie okresu ekonomicznej użyteczności, nie przedłużając poprzedniego, z wyjątkiem sytuacji, gdy nastąpi to przed wygaśnięciem pierwotnego prawa.

Jednym z kluczowych uregulowań analizowanego projektu Standardu są zasady uznawania i wyceny prac rozwojowych, które są szczególnym przypadkiem WNiP z uwagi na sposób ich pozyskania – wytworzenie we własnym zakresie. W tym celu standard rozróżnia i definiuje prace badawcze i prace rozwojowe, nakazując identyfikację w systemie rachunkowości odpowiadających im kosztów. Warunkiem zaliczenia kosztów prac rozwojowych do kategorii WNiP jest łączne spełnienie przez nie dziewięciu kryteriów uznawania, które *de facto* stanowią uszczegółowienie warunków definicyjnych aktywów (przyszłych korzyści ekonomicznych i kontroli) zawartych w art. 3 ust. 1 pkt 12 u.rach. i rozwiniętych w art. 33 ust. 2. Dodatkowo w projekcie Standardu podkreśla się konieczność wiarygodnego udokumentowania spełniania kryteriów uznawania kosztów prac rozwojowych za WNiP oraz współpracy w tym zakresie z działami merytorycznymi w jednostce gospodarczej, co wymusza niejednokrotnie uporządkowanie procesów księgowych w podmiotach oraz wzmacnia pozycję księgowych w relacjach z innymi obszarami funkcjonalnymi. Wskazane wymogi dokumentacyjne są wyrazem dominacji zasady ostrożności w podejściu do uznawania i wyceny kosztów prac rozwojowych, zwłaszcza będących jeszcze w realizacji. Przejawia się ona także w zasadach dokonywania i odwracania odpisów aktualizujących dotyczących tej pozycji.

Wśród specyficznych rozwiązań związanych z amortyzacją WNiP wskazać należy uregulowanie zasad postępowania w przypadkach, gdy nie jest możliwe wiarygodne ustalenie okresu ich ekonomicznej użyteczności z powodu braku obiektywnych czynników pozwalających na jego sparametryzowanie. W takim przypadku standard, kierując się zasadą ostrożności, zaleca przyjęcie okresu amortyzacji nie dłuższego niż 5 lat. Jest to przeniesienie rozwiązań przewidzianych dotychczas w u.rach. w odniesieniu do kosztów zakończonych prac rozwojowych (art. 33 ust. 3 ustawy) oraz dla wartości firmy (art. 44b ust. 10 ustawy) na wszystkie WNiP o trudnym lub niemożliwym do wiarygodnego ustalenia okresie ekonomicznej użyteczności. Specyfika WNiP ujawnia się także w zakresie ustalania wartości podlegającej amortyzacji, która w tym przypadku jest tożsama kwotowo z wartością początkową. Wynika to z faktu, iż standard zaleca przyjmować wartość końcową WNiP na poziomie zero. Wyjątkiem od tej zasady jest zdolność wykazania przez jednostkę wyraźnego zamiaru i możliwości zbycia danego składnika po zakończeniu jego użytkowania oraz występowania aktywnego rynku na określony składnik WNiP. Podstawową

metodą amortyzacji wskazywaną przez projekt standardu w odniesieniu do WNiP jest, podobnie jak w przypadku środków trwałych, metoda liniowa. Jedynie w przypadku praw do emisji projekt standardu wskazuje na konieczność zastosowania metody naturalnej, co wynika z zasad określonych w stanowisku KSR w sprawie praw do emisji. Metoda naturalna amortyzacji jest zalecana również w przypadku takich WNiP, w których podstawowy czynnik ograniczający czerpanie korzyści ekonomicznych jest wyrażony w jednostkach policzalnych innych niż czas⁵⁷.

Na zakończenie należy wskazać, że projekt analizowanego Standardu pozwala m.in. na tworzenie zbiorczych obiektów inwentarzowych oraz ich amortyzowanie jedną stawką lub stopą amortyzacji. Odnosi się on także do często występujących w praktyce dylematów dotyczących ulepszenia WNiP, np. poprzez *upgrade* oprogramowania lub dokupienie kolejnych modułów oprogramowania. W myśl projektu Standardu nie jest możliwe „rozbudowanie” istniejącego składnika WNiP poprzez dodanie kolejnych składników do istniejącego obiektu inwentarzowego. Dokupienie kolejnych składników powinno być natomiast ujęte jako odrębny obiekt inwentarzowy (bądź zbiorczy obiekt inwentarzowy) wartości niematerialnych i prawnych.

W niniejszym podrozdziale przedstawiono wybrane rozwiązania, jakie zostały zaproponowane w projekcie KSR „Wartości niematerialne i prawne”. W momencie powstania tej monografii projekt jest po etapie zewnętrznych recenzji i w lipcu 2025 r. został skierowany do publicznej dyskusji (*vide* <https://www.gov.pl/web/finanse/konsultacje-ksr>) – stan na sierpień 2025.

2.3. Istota i podłoże rozwiązań zawartych w stanowiskach i ekspertyzach KSR

2.3.1. Prawa do emisji gazów cieplarnianych – Stanowisko KSR⁵⁸

Budując kontekst, w jakim powstawało stanowisko KSR dotyczące praw do emisji gazów cieplarnianych, warto wyjść od tego, że zgodnie z dyrektywą 2003/87/WE z 13 października 2003 r. (zmienioną Dyrektywą 2004/101/WE z 27 października

57 R. Ignatowski, H. Waniak-Michalak, P. Czajor, M. Frendzel, *Współczesne trendy w standaryzacji sprawozdawczości jednostek według Łódzkiej Szkoły Rachunkowości*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2023.

58 Opis zagadnień objętych tematyką czyniony jest z perspektywy historycznej – okresu, w którym problem prawnego uregulowania obrotu uprawnieniami do emisji gazów cieplarnianych do powietrza i księgowego podejścia do przyjętych rozwiązań prawnych stał się problemem źródłowym (lata 2005, 2011 i 2015). W obecnej perspektywie czasowej (2025 r.) niektóre z przywoływanych tu przepisów zostały zmienione, co zostało odnotowane w przypisach do nich. Zmieniły się również niektóre polityki w zakresie redukcji emisji, na co także zwrócono uwagę w odpowiednich miejscach w przypisach. Z tego także powodu w opracowaniu tego punktu wykorzystano autorskie opracowanie R. Ignatowski, *Prawa majątkowe ze świadectw pochodzenia energii*, „Rachunkowość” 2007, nr 10, s. 2–10.

2004 r.)⁵⁹, Polska, podobnie jak i inne kraje unijne, wypełniając przyjęte zobowiązania wynikające z Protokołu w Kioto i współpracującego z nim Szóstego Unijnego Programu Działania w zakresie Środowiska Naturalnego⁶⁰, zobowiązana była wprowadzić w życie system handlu uprawnieniami do emisji gazów cieplarnianych (w szczególności w celu redukcji emisji dwutlenku węgla) i tym samym zmniejszenia kosztów środowiskowych z tym związanych⁶¹. Elementem implementacji Dyrektywy było zidentyfikowanie przedsiębiorstw i instalacji emitujących substancje szkodliwe oraz nałożenie na nie ograniczeń w zakresie emisji gazów. Identyfikacja i kontrola prowadzona była w ramach specjalnych programów emisji gazów, których zasady generalne wyznaczała pierwotnie ustawa z 22 grudnia 2004 r. o handlu uprawnieniami do emisji do powietrza gazów cieplarnianych i innych substancji (Dz.U. z 2004 r. Nr 281, poz. 2784)⁶². W Polsce jej efekty znalazły odzwierciedlenie w Krajowym Planie Rozdziału Uprawnień do Emisji CO₂ z lipca 2004 r. Wskazano w nim ponad 800 przedsiębiorstw (945 instalacji), które zostały uprawnione/zobligowane do uczestniczenia w programie i dla których dokonano rozdziału uprawnień⁶³. Dla potrzeb systemu stworzone zostały Krajowe Rejestry Uprawnień do Emisji, w których gromadzone są m.in. dane o przyznanych uprawnieniach do emisji oraz wielkości dopuszczalnej emisji i emisji rzeczywistej. Przedsiębiorstwa uwzględnione w programie zobowiązane zostały do zapewnienia sobie – poprzez zgłoszenie zapotrzebowania do Krajowego Administratora Systemu Handlu Uprawnieniami do Emisji i ewentualnie w drodze odpłatnego nabycia – odpowiedniej liczby praw (uprawnień) do emisji gazów cieplarnianych (w tym przypadku dwutlenku węgla). Każda z instalacji, a więc pośrednio podmiot uczestniczący w programie otrzymywał

59 Zasady stosowania dyrektywy 2003/87/WE Parlamentu Europejskiego i Rady w odniesieniu do treści i formatu planu neutralności klimatycznej niezbędnego do przydziału bezpłatnych uprawnień do emisji zawiera obecnie rozporządzenie wykonawcze Komisji (UE) 2023/2441 z dnia 31 października 2023 r., <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/?uri=CELEX:32023R2441> (dostęp: 16.03.2025).

60 Decyzja 1600/2002/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 22 lipca 2002 r. ustanawiająca szósty wspólnotowy program działań w zakresie środowiska naturalnego (Dz. Urz. UE L 242 z 10 września 2002 r., s. 1–15).

61 Także mechanizmy instytucjonalne i porozumienia międzynarodowe, służące realizacji celów wynikających z konwencji klimatycznej ONZ z 1992 r., przybrały zróżnicowany charakter. Do jednych z ostatnich kluczowych działań w przedmiotowej sprawie należy zaliczyć Porozumienia paryskie (2015), wypracowane na Konferencji Narodów Zjednoczonych w sprawie Zmian Klimatu, według których – po przyjętych przez sygnatariuszy dokumentu regulacjach prawnych – ma nastąpić redukcja emisji gazów cieplarnianych tak, aby zredukować wzrost temperatury powietrza do poziomu 1,5°C w relacji do czasów przedprzemysłowych, <https://www.unic.un.org.pl/szczyt-klimatyczny-w-paryżu-2015/histeryczne-porozumienie-w-sprawie-klimatu-zostało-zawarte#> (dostęp: 2.05.2025).

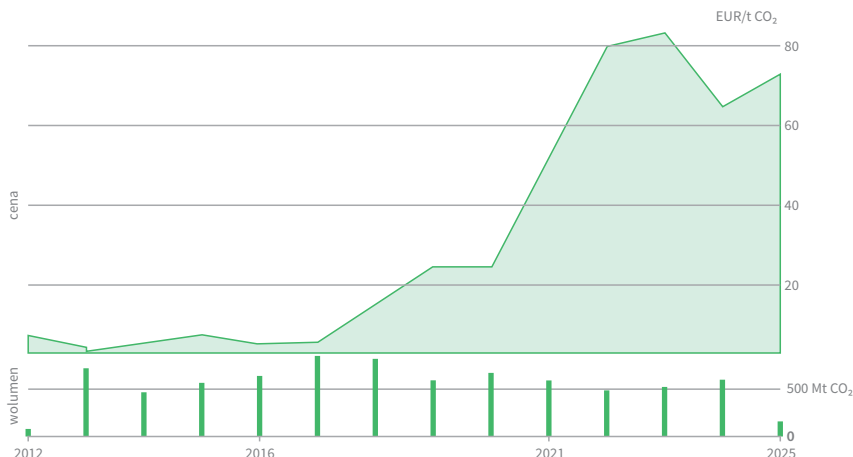
62 Aktualnie jest to ustawa z dnia 12 czerwca 2015 r. o systemie handlu uprawnieniami do emisji gazów cieplarnianych (t.j. Dz.U. z 2024 r. poz. 1505).

63 Zweryfikowana lista, zaaprobowana przez Komisję Europejską, początkowo objęła 878 instalacji, dla których przypisano łącznie 717 300 000 uprawnień dla okresu rozliczeniowego 2005–2007.

– zgodnie z krajowym planem rozdziału uprawnień – pewną liczbę praw, która umożliwia emisję na określonym poziomie. W pierwszym okresie rozliczeniowym, który trwał trzy lata (2005–2007) zostały rozdzielone jedynie uprawnienia do emisji dwutlenku węgla. Pozostałe pyły i gazy cieplarniane, objęte regulacjami, zostały rozdzielone dopiero w drugim, pięcioletnim okresie rozliczeniowym (2008–2012)⁶⁴. Przedsiębiorstwo objęte systemem rozdziału uprawnień wносиło opłatę na wyodrębniony rachunek bankowy Narodowego Funduszu Ochrony Środowiska i Gospodarki Wodnej w wysokości równej iloczynowi liczby uprawnień do emisji przyznanych na pierwszy rok okresu rozliczeniowego i, obowiązującej w roku poprzednim, jednostkowej stawki opłaty za wprowadzenie gazów lub pyłów do powietrza. Przedsiębiorstwo miało prawo do dość swobodnego dysponowania przyznanymi mu prawami, co oznaczało możliwość ich odsprzedaży, np. w przypadku, gdy poziom emisji substancji szkodliwych został przez nie zredukowany. Przedsiębiorstwa, które przekroczyły przyznany limit lub też sprzedały część swoich praw, nie zatrzymując odpowiedniej ich liczby na własne potrzeby, były zobowiązane dokupić je na rynku lub odpowiednio zredukować poziom emisji zanieczyszczeń.

Wielkość emisji wynikająca z liczby przyznanych dla instalacji uprawnień, w tym uwzględniająca premie ilościowe za wczesne działania redukcyjne, w danym roku nie mogła być większa od wielkości dopuszczalnej emisji. W przypadku emisji gazów niepokrytej prawami otrzymanymi lub dokupionymi, podmioty były obciążane wysokimi karami z tego tytułu. Możliwe było jednak uzyskiwanie zgody na zwiększoną emisję gazów cieplarnianych, ale jedynie w ramach okresu rozliczeniowego. Warunkiem uzyskania zgody było zobowiązanie się przedsiębiorstwa do odpowiedniego zmniejszenia emisji lub do zakupu uprawnień do emisji w następnym roku okresu rozliczeniowego. Jeżeli zaś przedsiębiorstwo posiadało na koniec okresu rozliczeniowego niewykorzystane uprawnienia do emisji, za zgodą właściwych organów państwa mogło je przenieść w całości albo w części na następny okres rozliczeniowy. W przypadku nieuzyskania zgody, niewykorzystane uprawnienia ulegały umorzeniu. Umorzeniu ulegały także części przyznanych praw do emisji w liczbie rzeczywistej wielkości emisji z instalacji w danym roku. Z tego i innych powodów przedsiębiorstwo prowadzące instalację, któremu przyznano uprawnienia do emisji, było zobowiązane do monitorowania wielkości emisji i rozliczania uprawnień. Rozliczenie uprawnień dokonywane było na podstawie rocznego raportu sporządzonego na koniec każdego roku. Raport taki podlegał badaniu przez uprawnionego audytora lub wojewódzkich inspektorów ochrony środowiska. Na podstawie zweryfikowanego rocznego raportu liczba uprawnień do emisji odpowiadająca rzeczywistej wielkości emisji z instalacji w danym roku ulega umorzeniu.

64 Przywoływany Krajowy Plan Rozdziału Uprawnień obecnie znajduje się w czwartym okresie rozliczeniowym (2021–2030).

Cena uprawnień do emisji CO₂ w systemie EU ETSw euro za tonę CO₂ (EUR/tCO₂), notowania ciągłe na następny rok

Wykres 2.3.1. Cena uprawnień do emisji CO₂ w systemie EU ETS
Źródło: <https://energy.instrat.pl/ceny/eu-ets> (dostęp: 10.04.2025).

Dla zobrazowania skali problemu na wykresie 2.3.1. przedstawiono krzywą kształtowania się cen uprawnień do emisji CO₂ w systemie EU ECS w latach 2012–2025.

Jak wynika z przedstawionych danych poglądowych, istotność problematyki dotyczącej uprawnień do emisji gazów cieplarnianych nieustannie rośnie, na co wskazują ich gwałtownie rosnące ceny, przy ograniczonej redukcji emisji. Forum Odbiorców Energii Elektrycznej i Gazu szacuje, że do 2030 r. cena uprawnień do emisji CO₂ może wzrosnąć z 63 do 179 euro, a do 2040 r. do 290 euro za tonę⁶⁵.

Zidentyfikowanie problemów księgowego ujęcia praw do emisji gazów cieplarnianych

Podstawowym problemem z punktu widzenia rachunkowości jest określenie, czy nabyte przez instalatora (w drodze krajowego rozdziału lub na wolnym rynku) prawa do emisji gazów cieplarnianych mogą być uznawane za składniki aktywów, a jeśli tak, to jakiego rodzaju. Na takie rozstrzygnięcie ma wpływ przeznaczenie tych praw: wykorzystanie na potrzeby własne lub przeznaczenie do obrotu. Uznanie praw do emisji za składnik aktywów możliwe jest jako: wartości niematerialnych

⁶⁵ <https://energetyka24.com/elektroenergetyka/wiadomosci/ceny-uprawnien-do-emisji-co-2-moga-zaliczyc-astronomiczny-wzrost> (dostęp: 16.03.2025).

i prawnych (dalej zamiennie WNiP), inwestycji w WNiP, aktywa finansowe, aktywa obrotowe, w tym: towary lub nawet aktywa rozliczane w czasie (RMK). Kwalifikacja do określonej kategorii aktywów rodzi konsekwencje co do ich wyceny w momencie początkowego uznania, zważywszy, że prawa takie – z założenia – mogą być nabywane po preferencyjnych stawkach w drodze pierwotnego ich rządowego rozdziału, wobec czego ich cena nabycia może odbiegać od ich ceny rynkowej. Konieczne jest przez to rozpatrzenie ich ujęcia w rachunkowości instalatora w cenie nabycia lub w wartości godziwej (rynkowej), o ile w danym systemie rachunkowości istnieje prawo do wyceny i ujmowania wartości niematerialnych według ich wartości godziwej. Podobnym problemem jest wycena praw na dowolny moment bilansowy w okresie rozliczeniowym, tj. rozważenie zastosowania modelu kosztu historycznego z uwzględnieniem ewentualnej utraty przez nie wartości, zastosowanie modelu wartości przeszacowanej lub ujęcie w wartości godziwej. Zastosowanie modelu wartości przeszacowanej wymusza decyzję o miejscu ujęcia skutków przeszacowania – bezpośrednio w kapitały własne (inne niż wynik finansowy) lub przez rachunek zysków i strat. Kolejnym problemem jest także amortyzowanie tych praw w przypadku uznania ich za składnik wartości niematerialnych lub inwestycji w wartości niematerialne w modelu wyceny innym niż wartość godziwa (jeśli prawa takie byłyby uznawane za aktywa finansowe).

Z kolei, jeżeli prawa do emisji gazów cieplarnianych zostały nabyte za darmo lub po preferencyjnych stawkach, to czy ujęcie ich powinno w modelu wyceny w wartości godziwej rodzić konieczność uznania uzyskanej subwencji za pomoc rządową, czy być uznane za zysk kapitałowy? W pierwszym przypadku problemem staje się to, czy uzyskaną pomoc rządową rozliczać w czasie – przez okres rozliczeniowy lub pozostawić w wartości przyznanej pomocy, a dodatkowo – jak postąpić w przypadku zmiany wartości godziwej? W drugim zaś – czy zysk kapitałowy powinien być uznany w rachunku zysków i strat, czy zostać uznany bezpośrednio w kapitałach własnych, innych niż wynik finansowy?

Z prawami do emisji gazów cieplarnianych wiąże się także problem księgowego ujęcia zobowiązań (lub rezerw na nie) do rozliczenia niezbędnych uprawnień na wymaganym poziomie. Emisja gazów cieplarnianych przez przedsiębiorstwa uczestniczące w programie powoduje powstanie zobowiązania do przedstawienia odpowiedniej liczby praw do emisji gazów cieplarnianych odpowiednio do dokonanej emisji. Jeżeli wartość jednostki prawa do emisji ulega zmianie w czasie ich wykorzystywania, to przyjęcie modelu wyceny zobowiązań (rezerw) do pokrycia w przyszłości rodzi konieczność odnoszenia w koszty tworzonej rezerwy na poziomie aktualnej ich ceny. Wtedy, dla zrównania wartości tych rezerw z wartością posiadanych praw, te powinny być wycenione w wartości godziwej praw, jakie będą musiały zostać w następnym okresie rozliczeniowym nabyte. Przyjęcie modelu wyceny praw w wartościach historycznych, dla zachowania odpowiedniej symetrii i metodologicznej spójności – powinno na podobnej podstawie ujmować tworzoną rezerwę na zobowiązania do pokrycia praw do emisji, powodując jednak w przypadku wzrostu stawek jednostkowych ich nieadekwatność do wymaganej

wartości ich rozliczenia na koniec bieżącego okresu rozliczeniowego i na następny okres. Co więcej, wartość brutto przyznanych praw w ujęciu historycznym nie może być określona dla całego okresu rozliczeniowego ze względu na fakt, iż kwota realnej, pełnej płatności wynikać będzie z określenia jednostkowej stawki opłaty za wprowadzenie gazów lub pyłów do powietrza, obowiązującej za drugi rok okresu rozliczeniowego. Z tego powodu rozwiązaniem dla ustalenia wartości początkowej praw do emisji zanieczyszczeń jest ich wartość godziwa.

Wypracowanie stanowiska KSR w sprawie praw do emisji gazów cieplarnianych

W celu znalezienia właściwego rozwiązania problemu księgowego ujęcia praw do emisji zgodnego z regulacjami krajowymi, Komitet Standardów Rachunkowości postawił sobie wiele pytań, na które odpowiedzi zaowocowały ostatecznie przyjęciem w październiku 2005 r. stanowiska w przedmiotowej sprawie. Elementem brany pod uwagę było zapewnienie rozwiązań, które mogły być stosowane zarówno przez jednostki sporządzające sprawozdania finansowe według przepisów krajowych, jak i tych stosujących międzynarodowe standardy rachunkowości, biorąc pod uwagę fakt, że wydane przez IASB przedmiotowe wytyczne w formie interpretacji IFRIC 3 (2004) – wobec ich krytyki – zostały wycofane z formalnego obiegu.

Zasadnicze elementy brane pod uwagę w rozstrzygnięciu problemu ujęcia praw do emisji gazów cieplarnianych i innych substancji wynikają z następujących faktów oraz wymogów prawa o rachunkowości i ustawy o handlu uprawnieniami do emisji:

- a) przyznane instalatorowi prawa do emisji niosą w sobie korzyści ekonomiczne, które wiążą się np. z prawem do uzyskiwania korzyści ekonomicznych przez inne składniki aktywów, a więc przez jednostkę z produkcji rzeczy, które wymagają emitowania do atmosfery gazów lub innych szkodliwych substancji. Dysponowanie prawem do emisji ogranicza także wypływ innych korzyści ekonomicznych z jednostki, związanych z emisją zanieczyszczeń do atmosfery i związanych z tym systemem opłat i kar;
- b) przyznane prawa do emisji mają postać niematerialną;
- c) za przyznane prawa do emisji wnosi się opłatę, określoną w przepisach ustawy o handlu emisjami, a więc nie są to prawa – zgodnie z ustawą o rachunkowości – uzyskane bezpłatnie, które mogłyby być ujęte pierwotnie w księgach rachunkowych jednostki w ich wartości rynkowej (godziwej);
- d) opłata za uzyskane prawa do emisji stanowi cenę nabycia tych praw, co powoduje, że prawa te powinny być ujęte w księgach rachunkowych w cenie ich nabycia;
- e) nabyte odpłatnie wartości niematerialne i prawne nie mogą być samowolnie przez jednostkę przeceniane do wartości rynkowej (lub inaczej określonej wartości godziwej);

- f) wartości niematerialne i prawne o określonym okresie ich ekonomicznej użyteczności podlegają amortyzacji w okresie ich ekonomicznej użyteczności. Ponieważ na koniec każdego roku obrotowego w ramach danego okresu rozliczeniowego prawa wykorzystane podlegają umorzeniu, nie można przyjąć dla nich zerowej stawki amortyzacyjnej, gdyż ich wartość końcowa wynosi zero;
- g) przydzielone w ramach rządowego rozdziału prawa do emisji, które jednostka uzyskała, nie mogą być uznane za inwestycje (w wartości niematerialne i prawne lub inne), gdyż ich przydział następuje na pokrycie emisji gazów cieplarnianych, przypisanych do posiadanych instalacji, a więc nie są spełnione warunki kwalifikacji praw do inwestycji, co nie ogranicza jednak prawa do wykazywania ich wartości rynkowej w informacji dodatkowej sprawozdania finansowego;
- h) amortyzacja praw do emisji następuje przez koszty wytworzenia produktu, gdyż stanowią one niezbędny, dający się przypisać do produktu koszt;
- i) nabyte prawa mogą być zbywane, a następnie odkupywane. Zakup praw poza systemem rozdziału ujmowany jest w cenie ich nabycia;
- j) w przypadku wystąpienia niedoboru praw do rozliczenia wymagane jest tworzenie rezerwy na zobowiązania związane z emisją gazów cieplarnianych. Kwota rezerwy może wynikać z kary przewidzianej dla pokrycia niedoboru praw lub ceny nabycia brakujących praw, w zależności od tego, jak w danych okolicznościach możliwe jest rozliczenie niedoboru praw.

Przedstawione wyżej zasadnicze elementy systemu rachunkowości, determinowanego obowiązującymi przepisami ustawy o rachunkowości oraz ustawowe zasady obrotu prawami do emisji, uwarunkowały rozstrzygnięcia, wyrażone w stanowisku Komitetu Standardów Rachunkowości, odrębnie dla ujmowania praw do emisji przez:

- 1) prowadzących instalację (instalatorów);
- 2) inne jednostki (pośredników).

W odniesieniu do prowadzących instalacje (instalatorów) Komitet zdecydował, że⁶⁶:

- 1. Przyznane (nabyte) prawa do emisji spełniają ustawową definicję WNiP. Ujmuje się je w księgach rachunkowych jednostki pod datą ich przyznania (nabycia) w cenie nabycia oraz wykazuje w sprawozdaniu finansowym (bilansie) w oddzielnej pozycji w grupie WNiP, bez względu na ich przeznaczenie (wykorzystanie na własne potrzeby – do rozliczenia – lub sprzedaż). Dla każdej instalacji należy prowadzić odrębną ewidencję ilościowo-wartościową przyznaczanych praw do emisji.
- 2. Wartość początkową posiadanych praw do emisji zmniejszają odpisy amortyzacyjne (umorzeniowe) dokonywane w celu uwzględnienia utraty przez nie wartości na skutek ich wykorzystania. Amortyzacja praw do emisji

66 Stanowisko Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie księgowego ujęcia uprawnień do emisji gazów cieplarnianych (Dz. Urz. Min. Fin. z 2005 r. Nr 15, poz. 134; tj. Dz. Urz. Min. Fin. z 2016 r. poz. 6).

zwiększa w rachunku zysków i strat koszty wytworzenia produktów. Wysokość amortyzacji ustala się jako iloczyn wykorzystanych w danym okresie praw oraz jednostkowej ceny ich nabycia. W przypadku gdy wysokość amortyzacji praw do emisji nie jest istotna, można odpisać wartość tych praw łącznie za dany okres sprawozdawczy lub jednorazowo.

3. Na koniec każdego roku obrotowego danego okresu rozliczeniowego, na podstawie zweryfikowanego rocznego raportu, wykorzystane prawa do emisji ulegają umorzeniu i wyłącza się je z ewidencji.
4. Sprzedaż praw do emisji wpływa na wynik finansowy tego okresu sprawozdawczego, w którym prawa te zostały sprzedane i wykazuje odpowiednio jako zysk lub stratę w pozycji pozostałych przychodów/kosztów operacyjnych. Zysk/stratę na sprzedaży praw do emisji ustala się, porównując cenę ich sprzedaży netto z ich wartością ewidencyjną (bilansową) na dzień sprzedaży.
5. Ewentualny odpis z tytułu trwałej utraty wartości praw do emisji odnosi się w pozostałe koszty operacyjne tego okresu, w którym wystąpiły okoliczności uzasadniające dokonanie takiego odpisu. W przypadku gdy wystąpią okoliczności, dla których wcześniej skorygowane trwałą utratą wartości prawa do emisji odzyskują swoją wartość, dokonuje się odpisu przywracającego wartość wcześniej skorygowaną poprzez ujęcie różnicy na pozostałe przychody operacyjne.
6. Prawa do emisji przeznaczone do sprzedaży, dla ich wykazania w informacji dodatkowej sprawozdania finansowego, wycenia się zgodnie z art. 28 ust. 1 pkt 5 u.rach., czyli tak, jak inwestycje krótkoterminowe.
7. W przypadku gdy liczba posiadanych praw do emisji jest mniejsza od przewidywanej do wykorzystania liczby praw, należy utworzyć rezerwę na wartość praw brakujących w ciężar kosztów wytworzenia produktów. Kwotę rezerwy ustala się jako iloczyn ceny jednostkowej prawa i liczby brakujących do rozliczenia praw. Cenę jednostkową prawa stanowi odpowiednio:
 - a) opłata za nabycie prawa, w przypadku prawa do nabycia dodatkowych praw, np. z tytułu przewidzianego w art. 55 ustawy o handlu prawami;
 - b) cena rynkowa praw w przypadku prawa do nabycia od innych osób lub
 - c) kara pieniężna.
8. Wartość niesprzedanych i niewykorzystanych praw do emisji na koniec roku obrotowego w okresie rozliczeniowym oraz na koniec okresu rozliczeniowego, które zgodnie z art. 28 i 47 ustawy o handlu prawami ulegają umorzeniu, odpisuje się na pozostałe koszty operacyjne danego i odpowiednio ostatniego roku obrotowego okresu rozliczeniowego.
9. Koszty weryfikacji rocznego raportu z gospodarowania prawami zalicza się do pozostałych kosztów operacyjnych roku obrotowego, za który nastąpiła roczna weryfikacja raportu.
10. Prowadzący instalację (instalator) jest zobowiązany do zamieszczenia w informacji dodatkowej sprawozdania finansowego szeregu informacji, w tym m.in. opisu przyjętych zasad (polityki) rachunkowości w zakresie

ujmowania praw do emisji, a w ramach tego zasady: amortyzacji, wyceny pozabilansowej praw przeznaczonych do sprzedaży, ustalania odpisów aktualizujących z tytułu trwałej utraty wartości oraz tworzenia rezerw na prawa do pokrycia.

11. Jednostki zobowiązane do sporządzania sprawozdania z działalności powinny również w tym sprawozdaniu zamieścić syntetyczną informację o wykorzystaniu praw do emisji, wynikach przeprowadzonej weryfikacji raportu oraz mogących się pojawić trudnościach w realizacji i użytkowaniu przyznanych praw do emisji.

Z kolei odnośnie do innych podmiotów (pośredników) Komitet zdecydował, że⁶⁷:

1. W przypadku nabycia praw do emisji w celu ich późniejszej odprzedaży prawa te zakwalifikuje się do inwestycji odpowiednio długoterminowych lub krótkoterminowych i wycenia zgodnie z art. 28 ust. 1 pkt 1a lub 5 i art. 35 ustawy o rachunkowości.
2. W przypadku znaczących różnic między wyceną praw do emisji według cen ich nabycia i cen rynkowych należy w informacji dodatkowej przedstawić dane o tych prawach w wartościach rynkowych.

Zmiany w stanowisku wprowadzone w 2015 r.

W 2015 r. nastąpiła modyfikacja stanowiska KSR w sprawie emisji gazów cieplarnianych. Dostosowanie treści stanowiska wymuszone zostało zmianą przepisów ustawy o handlu emisjami, która została przyjęta w 2011 r. Zmiany w stanowisku polegały przede wszystkim na rozszerzeniu zakresu jednostek objętych jego postanowieniami o operatorów statków powietrznych, wykonujących operacje lotnicze (które zostały objęte systemem od 1 stycznia 2012 r.), ujednoliceniu terminologii stosowanej w powyższych przepisach (w tym tytułu stanowiska) oraz aktualizacji odwołań do przepisów nowej ustawy. Główne zmiany w stanowisku sprowadziły się do:

- 1) doprecyzowania pojęcia uprawnień do emisji i zmiany definicji ceny nabycia praw do emisji;
- 2) doprecyzowania, iż w przypadku posiadania mniejszej liczby praw do emisji niż liczba przewidywana do wykorzystania (rozliczenia) należy ująć bierne rozliczenie międzyokresowe kosztów (a nie jak dotychczas utworzyć rezerwę) na wartość praw do emisji brakujących, ponieważ odpis tworzony jest w ciężar kosztów wytworzenia produktów;
- 3) zmiany podejścia do ujęcia niewykorzystanych w danym okresie rozliczeniowym praw, które według nowych przepisów ustawy o handlu emisjami są zastępowane odpowiednią liczbą praw do emisji ważnych w kolejnym okresie rozliczeniowym – nie podlegają one przez to umorzeniu.

67 Tamże.

2.3.2. Prawa majątkowe ze świadectw pochodzenia energii – Stanowisko KSR⁶⁸

Budując kontekst, w jakim powstawało stanowisko KSR dotyczące praw do emisji gazów cieplarnianych, warto wyjść od tego, że od 2005 r., na mocy art. 9a ust. 1 ustawy z dnia 10 kwietnia 1997 r. – Prawo energetyczne (Dz.U. z 2006 r. Nr 89, poz. 625 ze zm.)⁶⁹, przedsiębiorstwo energetyczne zajmujące się wytwarzaniem energii elektrycznej lub jej obrotem i sprzedające tę energię odbiorcom końcowym, przyłączonym do sieci na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, było (na mocy Prawa energetycznego) obowiązane:

- a) uzyskać i przedstawić do umorzenia do 31 marca następnego roku Prezesowi URE świadectwo pochodzenia, albo
- b) uiścić opłatę zastępczą, równą iloczynowi jednostkowej opłaty zastępczej za 1 MWh i ilości energii elektrycznej, wyrażonej w MWh, wynikającą z obowiązku uzyskania i przedstawienia do umorzenia świadectw pochodzenia w danym roku.

Ilość energii uzyskiwanej w odnawialnych źródłach energii, na którą wystawiano świadectwa pochodzenia i która spełniała obowiązek uzyskania i przedstawienia do umorzenia świadectw pochodzenia albo uiszczenia opłaty zastępczej, określał § 3 rozporządzenia Ministra Gospodarki z dnia 19 grudnia 2005 r. w sprawie szczegółowego zakresu obowiązków uzyskania i przedstawienia do umorzenia świadectw pochodzenia, uiszczenia opłaty zastępczej oraz zakupu energii elektrycznej i ciepła wytworzonych w odnawialnych źródłach energii (Dz.U. Nr 261, poz. 2187 oraz Dz.U. z 2006 r. Nr 205, poz. 1510) – zwanego dalej rozporządzeniem Ministra Gospodarki⁷⁰. Dla roku np. 2007 opłata zastępcza wynosiła nie

68 Opis zagadnień objętych tematyką czyniony jest z perspektywy historycznej – okresu, w którym problem prawnego uregulowania obrotu certyfikatami pochodzenia energii i księgowego podejścia do przyjętych rozwiązań stał się problemem źródłowym (rok 2007). W obecnej perspektywie czasowej (2025 r.) niektóre z przywoływanych tu rozwiązań zostały zmienione, co zostało odnotowane w przypisach do nich. Mimo tych zmian, stanowisko Komitetu nie zostało odpowiednio dostosowane. Z tego także powodu w opracowaniu tego punktu wykorzystano autorskie opracowanie R. Ignatowski, *Prawa majątkowe ze świadectw pochodzenia energii*, „Rachunkowość” 2007, nr 10, s. 2–10.

69 Obecnie przepisy źródłowe w zakresie obrotu certyfikatami pochodzenia energii są przedmiotem uregulowań zawartych w ustawie z dnia 20 lutego 2015 r. o odnawialnych źródłach energii (Dz.U. z 2023 r. poz. 1436 ze zm.), m.in. w art. 44–68.

70 Przedmiotowe rozporządzenie wykonawcze: Ministra Gospodarki z 2005 r. w sprawie szczegółowego zakresu obowiązków uzyskania i przedstawienia do umorzenia świadectw pochodzenia, uiszczenia opłaty zastępczej oraz zakupu energii elektrycznej i ciepła wytworzonych w odnawialnych źródłach energii zostało zastąpione rozporządzeniem Ministra Gospodarki z dnia 18 października 2012 r. w sprawie szczegółowego zakresu obowiązków uzyskania i przedstawienia do umorzenia świadectw pochodzenia, uiszczenia opłaty zastępczej, zakupu energii elektrycznej i ciepła wytworzonych w odnawialnych źródłach energii oraz obowiązku potwierdzania danych dotyczących ilości energii elektrycznej wytworzonej w odnawialnym źródle energii (Dz.U. z 2013 r. poz. 1362 ze zm.).

mniej niż 5,1% wykonanej całkowitej rocznej sprzedaży energii elektrycznej przez to przedsiębiorstwo i z każdym rokiem wzrasta do poziomu 10,4% w latach 2010–2014. Niektóre z przedsiębiorstw wytwórczych, uzyskujących energię elektryczną lub ciepło z wykorzystaniem biomasy wskazane wyżej obowiązki zaczęły realizować od początku 2008 r., dla którego ustanowiono 5% wskaźnik udziału, który wzrastał w każdym kolejnym roku aż do poziomu 60% w 2014 r. (§ 4 ust. 3 rozporządzenia Ministra Gospodarki).

W przypadku nieprzedstawienia do umorzenia świadectw pochodzenia Prezesowi URE lub nieprzedstawienia potwierdzenia wniesienia opłaty zastępczej przedsiębiorstwo energetyczne sprzedające energię odbiorcom końcowym ponosi karę w wysokości ustalonej przepisami (art. 56 ust. 2a pkt 1 Prawa energetycznego), która jest wyższa od kwoty opłaty zastępczej o 30%. Kara ta stanowi dochód Narodowego Funduszu Ochrony Środowiska i Gospodarki Wodnej. Karą obłożone jest również uchylanie się od obowiązku zakupu energii wytworzonej w odnawialnych źródłach energii. Karę taką ustala się w wysokości co najmniej iloczynu średniej ceny sprzedaży energii na rynku konkurencyjnym z roku poprzedniego oraz ilości energii, od której zakupu sprzedawca się uchyła (art. 56 ust. 2a pkt 2 Prawa energetycznego).

Koszty uzasadnione uzyskania i przedstawienia do umorzenia świadectw pochodzenia albo poniesienia opłaty zastępczej uwzględnia się w kalkulacji cen ustalanych w taryfach przedsiębiorstw energetycznych realizujących te obowiązki, przyjmując, że jednostka energii elektrycznej sprzedawana przez dane przedsiębiorstwo energetyczne odbiorcom końcowym jest w tej samej wysokości obciążona tymi kosztami. Kosztami uwzględnianymi w taryfach są koszty (§ 13 rozporządzenia Ministra Gospodarki):

- a) uzyskania świadectw pochodzenia (z pewnymi ograniczeniami) lub
- b) opłaty zastępczej poniesionej w roku poprzedzającym rok sporządzenia taryfy.

Koszty zakupu energii elektrycznej, ponoszone w związku z zakupem energii elektrycznej wytworzonej w odnawialnych źródłach energii, uwzględnia się w kalkulacji cen ustalanych w taryfach sprzedawców z urzędu, przyjmując, że jednostka energii elektrycznej sprzedawana przez danego sprzedawcę z urzędu odbiorcom końcowym jest w tej samej wysokości obciążona tymi kosztami, przy czym cenę energii ustala się według średniej ceny sprzedaży energii elektrycznej na rynku konkurencyjnym w poprzednim roku kalendarzowym (§ 14 ust. 1 i 2 rozporządzenia Ministra Gospodarki).

Imienne świadectwo pochodzenia wydaje Prezes URE na wniosek przedsiębiorstwa energetycznego zajmującego się wytwarzaniem energii elektrycznej w odnawialnych źródłach energii, złożony za pośrednictwem operatora systemu elektroenergetycznego, na którego obszarze działania znajduje się odnawialne źródło energii określone we wniosku. Do wniosku operator systemu dołącza potwierdzenie danych dotyczących ilości energii elektrycznej wprowadzonej do sieci w okresie objętym wnioskiem, który może obejmować jeden lub więcej następujących po sobie miesięcy kalendarzowych danego roku kalendarzowego. Wniosek przedkłada przedsiębiorstwo energetyczne operatorowi systemu elektroenergetycznego

w terminie 45 dni od dnia zakończenia okresu wytworzenia danej ilości energii elektrycznej objętej tym wnioskiem. Przedłożenie wniosku operatorowi systemu elektroenergetycznego w późniejszym terminie skutkuje odmową wydania świadectw pochodzenia przez Prezesa URE, na którą przysługuje zażalenie, które jest składane i rozpatrywane w trybie Kodeksu postępowania administracyjnego o wydawaniu zaświadczeń (art. 9e ust. 2, 3, 4a, 5 i 5a Prawa energetycznego).

Do świadectw pochodzenia przypisane są prawa majątkowe, które z nich wynikają, a które powstają z chwilą zapisania uzyskanego od Prezesa URE świadectwa pochodzenia po raz pierwszy na koncie ewidencyjnym w rejestrze świadectw pochodzenia, prowadzonym przez odrębny podmiot – towarową giełdę energii. Prawa te przysługują osobie będącej posiadaczem tego konta. Podmiot prowadzący giełdę – prowadzący rejestr świadectw – ma obowiązek, na wniosek przedsiębiorstwa energetycznego, wydać dokument stwierdzający prawa majątkowe wynikające ze świadectw pochodzenia, przysługujące wnioskodawcy i odpowiadającą tym prawom ilość energii elektrycznej (art. 9e ust. 7, 9, 10 i 11 Prawa energetycznego).

Prawa majątkowe wynikające ze świadectw pochodzenia są zbywalne i stanowią towar giełdowy w rozumieniu ustawy z dnia 26 października 2000 r. o giełdach towarowych (Dz.U. z 2005 r. Nr 121, poz. 1019 ze zm.). Przeniesienie praw majątkowych wynikających ze świadectw pochodzenia następuje z chwilą dokonania odpowiedniego zapisu w rejestrze świadectw pochodzenia. Prezes URE, na wniosek przedsiębiorstwa energetycznego, któremu przysługują prawa majątkowe, umarza, w drodze decyzji, to świadectwo pochodzenia w całości albo w części (art. 9e ust. 6, 10 i 12 Prawa energetycznego).

Wpis do rejestru świadectw pochodzenia i dokonane w nim zmiany podlegają opłacie. Wydanie świadectw pochodzenia oraz wydanie wymaganej koncesji na wytwarzanie energii elektrycznej w odnawialnych źródłach energii podlega co do zasady opłacie skarbowej.

Podejście Komitetu Standardów Rachunkowości do wypracowania stanowiska

W rozwiązaniu problemu księgowego ujęcia praw majątkowych wynikających ze świadectw pochodzenia energii wytworzonej w odnawialnych źródłach Komitet (KSR) musiał rozważyć podczas swych prac kilka zasadniczych kwestii, w tym:

- 1) spełnienie definicji aktywów przez świadectwa pochodzenia energii oraz przez przyznawane przez Prezesa URE prawa majątkowe wynikające ze świadectw pochodzenia energii;
- 2) kwalifikację spełniających definicję aktywów praw majątkowych ze świadectw pochodzenia energii do określonej kategorii aktywów, które to prawa, przyznane przez Prezesa URE przedsiębiorstwu energetycznemu, wytwarzającemu energię w odnawialnych źródłach mogą być wykorzystane w różny sposób:

- umorzone w związku z koniecznością przedstawienia Prezesowi URE świadectw pochodzenia wytworzenia energii do umorzenia, w przypadku gdy wytwórca energii jest jednocześnie sprzedawcą energii odbiorcom końcowym, czyli podlega obowiązkowi, o którym mowa w art. 9a Prawa energetycznego;
 - sprzedane przedsiębiorstwu energetycznemu, podlegającemu obowiązkowi przedstawienia do umorzenia świadectw pochodzenia energii wytworzonej w odnawialnych źródłach;
 - utrzymywane w celach zarobkowych w związku ze spodziewanym wzrostem ich wartości;
- 3) moment i charakter uznania przyznanych przez Prezesa URE praw majątkowych ze świadectw pochodzenia energii oraz zasadę ujęcia i prezentacji źródła pochodzenia przyznanych praw;
 - 4) obowiązek i sposób ujmowania stosownych rezerw na świadectwa pochodzenia energii, z których przedsiębiorstwo energetyczne podlegające obowiązkowi przedstawienia Prezesowi URE do umorzenia (sprzedające energię odbiorcom końcowym) powinno się rozliczyć;
 - 5) kwalifikację nabytych na rynku praw majątkowych ze świadectw pochodzenia przez przedsiębiorstwa energetyczne objęte obowiązkiem przedstawienia do umorzenia świadectw pochodzenia energii, wytworzonej w odnawialnych źródłach;
 - 6) kwalifikację i zasady ujęcia, wyceny i prezentacji praw majątkowych ze świadectw pochodzenia energii w innych jednostkach, nieobjętych zakresem obowiązywania Prawa energetycznego, nabywanych w celach zarobkowych;
 - 7) ujęcie wszystkich dodatkowych wydatków, jakie ponoszą przedsiębiorstwa energetyczne włączone w system obrotu prawami majątkowymi ze świadectw pochodzenia energii oraz
 - 8) zakres i formę ujawnień informacji w sprawozdaniu finansowym przedsiębiorstwa energetycznego, objętego systemem obrotu prawami majątkowymi ze świadectw pochodzenia oraz przedsiębiorstwa energetycznego, objętego obowiązkiem przedłożenia do umorzenia świadectw pochodzenia energii.

Kwalifikacja świadectw pochodzenia i praw majątkowych z nich wynikających implikuje dalsze ich ujmowanie w księgach rachunkowych, wycenę na moment początkowego ujęcia i na późniejszy dzień bilansowy oraz właściwą ich prezentację w sprawozdaniu finansowym.

Rozstrzygając problem pierwszy, tj. uznanie świadectw pochodzenia energii lub praw majątkowych ze świadectw pochodzenia energii za składnik aktywów, Komitet doszedł zgodnie do wniosku, że same świadectwa pochodzenia energii na moment ich wydania nie spełniają definicji aktywów w myśl przepisów art. 3 ust. 1 pkt 12 u.rach. w kontekście przepisów art. 9e ust. 1, 7 i 8 Prawa energetycznego. Definicję aktywów spełniają łącznie świadectwa pochodzenia wraz z prawami majątkowymi z nich wynikającymi, które powstają z chwilą zarejestrowania świadectw w ich rejestrze, prowadzonym przez Towarową Giełdę Energii, ponieważ nie można ich od siebie rozdzielić. Gdyby same świadectwa były rejestrowane i nie były do

nich przypisywane prawa majątkowe, wówczas świadectwa pochodzenia spełniałyby definicję aktywów. Stąd prawa majątkowe ze świadectw pochodzenia energii zostają ujęte w księgach rachunkowych na dzień ich przyznania, zaś do tego czasu same świadectwa pochodzenia mogą być ujęte jedynie w ewidencji pozabilansowej, a w sprawozdaniu finansowym w informacji dodatkowej jako aktywa warunkowe.

Dzień rejestracji świadectw pochodzenia w ich rejestrze Towarowej Giełdy Energii, który powinien być równoznaczny z dniem ich przyznania przez Prezesa URE, stanowi jednocześnie dzień, pod którym należy ująć źródło ich pochodzenia.

Analizując źródło pochodzenia praw majątkowych ze świadectw pochodzenia energii, Komitet rozpatrywał je pod kątem zobowiązaniowym (przychody przyszłych okresów) lub przychodowym (przychody operacyjne, pozostałe przychody operacyjne, przychody finansowe). U podstaw rozstrzygnięć tego problemu leżał tytuł uzyskania praw majątkowych i w dużym stopniu konsekwencja ich zaliczenia do określonej kategorii aktywów, wyznaczana przepisami u.rach. Jeśli prawa majątkowe ze świadectw pochodzenia miałyby zostać zaliczone do WNiP, to wówczas ich przyznanie wyznaczałoby konieczność drugostronnego ich ujęcia w korespondencji z przychodami przyszłych okresów, zgodnie z przepisami art. 41 ust. 2 w powiązaniu z ust. 1 pkt 1 u.rach. Gdyby z kolei uznać, że prawa majątkowe ze świadectw pochodzenia stanowią swoistą rekompensatę poniesionych wysokich kosztów wytworzenia energii w odnawialnych źródłach, to wówczas należałoby je uznać za efekt uboczny produkcji energii i powstałaby możliwość ujęcia wartości przyznanych praw majątkowych jako korekty kosztów wytworzenia energii. Ostatecznie, Komitet przyjął rozwiązanie polegające na zaliczeniu źródła przyznanych praw majątkowych w przychody operacyjne okresu, w którym zostały one przyznane.

Zaliczenie źródła praw do przychodów operacyjnych nie rozwiązuje jeszcze do końca problemu właściwej ich prezentacji w rachunku zysków i strat wytwórcy energii pochodzącej z odnawialnych źródeł. Pozostaje bowiem do rozstrzygnięcia, czy są to przychody ze sprzedaży (tylko takie są możliwe do rozpatrzenia w zgodności z przepisami u.rach.) energii (produktów), czy towarów, skoro przyznane prawa majątkowe Komitet zaliczył ostatecznie do kategorii towarów.

Trudność z zaliczeniem praw majątkowych ze świadectwa pochodzenia do określonej kategorii aktywów wynika stąd, że ich aktualne definicje nie w pełni pozwalają objąć nimi te prawa. Wydawałoby się, że prawa majątkowe ze świadectw pochodzenia w sposób naturalny powinny być zaliczone do WNiP, spełniając tym samym definicję zawartą w art. 3 ust. 1 pkt 14 u.rach. Jednakże na przeszkodzie stoją szczegółowe elementy tej definicji, według której np. przewidywany okres ekonomicznej użyteczności powinien być dłuższy niż rok i powinny być one przeznaczone do używania na potrzeby jednostki. Tylko w przypadku wytwórcy energii, będącego jednocześnie sprzedawcą energii odbiorcom końcowym, możliwe byłoby spełnienie tej definicji i to przy założeniu, że przyznane w jednym roku prawa majątkowe ze świadectw pochodzenia energii wygasają dopiero po 12 miesiącach ze względu na taki, najkrótszy okres przedłożenia świadectw pochodzenia energii do umorzenia w drodze wypełnienia obowiązku, o którym mowa w art. 9a ust. 1 Prawa energetycznego. Wiedzieć

jednak trzeba, że Komitet przyjął zasadę jednolitego uznawania przyznawanych praw majątkowych ze świadectw pochodzenia energii w przedsiębiorstwach energetycznych, wytwarzających energię w odnawialnych źródłach, oraz przedsiębiorstwach objętych obowiązkiem, o którym mowa w art. 9a ust. 1 Prawa energetycznego. Spora grupa zwolenników zaliczania praw majątkowych ze świadectw pochodzenia do wartości niematerialnych, do których zaliczał się również prof. R. Ignatowski – autor projektu przedmiotowego stanowiska, musiała jednak ulec zdaniu liczniejszej grupy zwolenników zaliczania przyznawanych praw majątkowych ze świadectw pochodzenia do kategorii towarów, o czym w dużym stopniu przesądziły dwie sprawy:

- a) kwalifikowanie praw majątkowych w przepisach art. 9a ust. 6 Prawa energetycznego do towarów giełdowych, w rozumieniu art. 2 pkt 2 lit. d ustawy z dnia 26 października 2000 r. o giełdach towarowych (Dz.U z 2005 r. Nr 121, poz. 1019 ze zm.) oraz
- b) możliwość jak najszybszego zaliczenia przyznanych praw majątkowych do wyniku finansowego okresu w całości, co w zamyśle ma w jak najkrótszym czasie, a najlepiej – równoległe do ponoszenia kosztów produkcji energii w odnawialnych źródłach – zapewnić pokrycie kosztów produkcji.

W przypadku zaliczenia przyznawanych praw majątkowych ze świadectw pochodzenia do WNiP zasadą byłoby – zgodnie z przepisami art. 41 ust. 2 u.rach. – rozliczenie wartości przyznanych praw majątkowych ze świadectw pochodzenia dopiero w momencie ich sprzedaży lub – w przypadku wytwórcy będącego jednocześnie sprzedawcą odbiorcom końcowym wytworzonej energii w źródłach odnawialnych – przedłożenia do umorzenia przez Prezesa URE.

W analizie klasy aktywów, do której powinno zaliczać się przyznawane prawa majątkowe ze świadectw pochodzenia, rozważane były wszystkie możliwe, pozostałe grupy aktywów – produkty, rozliczenia międzyokresowe kosztów oraz inwestycje w WNiP. Analiza ta wskazywała jednak, że nie jest możliwe pod rządami obecnie obowiązujących przepisów u.rach. zaliczenie ich do wskazanych wcześniej aktywów. Komitet ostatecznie uznał, że mimo niematerialnego charakteru praw, najwłaściwszym rozwiązaniem będzie zaliczenie ich do kategorii towarów, pomimo że tym – w myśl przepisów art. 3 ust. 1 pkt 19 u.rach. – przypisuje się postać aktywów rzeczowych.

Skoro przyznawane prawa majątkowe ze świadectw pochodzenia energii zaliczane są do towarów, to rozstrzygnięcia wymagała dalej kwestia drugostronnego ich ujęcia. Wskazano wcześniej, że Komitet uznał przychodowy charakter otrzymywanych praw majątkowych. Ponieważ nie jest to towar w ścisłym tego słowa znaczeniu oraz z uwagi na klasyfikację wydatków związanych z nabyciem praw majątkowych wynikających ze świadectw pochodzenia energii przez przedsiębiorstwa energetyczne zobowiązane do ich przedłożenia do umorzenia, sprzedające energię odbiorcom końcowym, Komitet uznał za właściwe ujęcie przychodu ze sprzedaży energii w momencie przyznania tych praw.

Sprzedaż zaś praw majątkowych ze świadectw pochodzenia należy zaliczać do przychodów ze sprzedaży towarów, ujmując koszt sprzedanych praw majątkowych w kwocie wynikającej z przyjętej przez przedsiębiorstwo energetyczne metody ustalania rozchodu praw, o których mowa w art. 34 ust. 4 pkt 1–3 u.rach., tj. metodą cen przeciętnych, metodą FIFO lub LIFO.

W przypadku innych jednostek, prawa majątkowe ze świadectw pochodzenia nabyte w celach zarobkowych powinny być kwalifikowane do inwestycji, odpowiednio: krótko- i długoterminowych, co w konsekwencji wyznacza dalsze zasady ich wyceny na moment początkowego ujęcia, wyceny bilansowej, kwalifikacji przychodów i kosztów z tytułu obrotu nimi oraz zasady prezentacji i ujawniania informacji o nich w sprawozdaniu finansowym, zgodnie z właściwymi przepisami u.rach.

W przypadku przedsiębiorstwa energetycznego, objętego obowiązkiem, o którym mowa w art. 9a ust. 1 Prawa energetycznego, powstaje dodatkowo ważny problem do rozstrzygnięcia, a związany z tworzeniem stosownych odpisów w koszty dla równomiernego obciążenia kosztów energii sprzedanej w miarę jej sprzedaży. Komitet uznał, że przedsiębiorstwo takie powinno obciążać koszty sprzedanej energii równomiernie w ciągu roku, a odpisy ujmowane powinny być drugostronnie jako rozliczenia międzyokresowe bierne w kwocie stanowiącej iloczyn niższej z jednostkowej opłaty zastępczej lub ceny rynkowej prawa majątkowego i ilości energii sprzedanej, stanowiącej podstawę rozliczenia się z obowiązku.

Pozostałe kwestie, np. dotyczące ujmowania wszelkiego rodzaju opłat związanych z uczestnictwem w rynkowym obrocie prawami majątkowymi, zasady ujawniania informacji o przyjętej polityce rachunkowości i gospodarowaniu prawami majątkowymi, weryfikacji wyceny bilansowej pod kątem spełnienia zasady ostrożności, reguluje również stanowisko Komitetu, które w swej zasadniczej treści przedstawione jest poniżej.

Stanowisko Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie księgowego ujęcia praw majątkowych wynikających ze świadectw pochodzenia energii wytworzonej w odnawialnych źródłach energii

Przedmiotem stanowiska KSR jest sposób księgowego ujęcia praw majątkowych wynikających ze świadectw pochodzenia energii, wytworzonej w odnawialnych źródłach energii w rozumieniu art. 9e ust. 1 i odpowiednio ust. 7 ustawy z dnia 10 kwietnia 1997 r. – Prawo energetyczne. Prawa te wynikają ze świadectw pochodzenia energii wytworzonej w odnawialnych źródłach energii i wydawane są pierwotnie na wniosek przedsiębiorstwa energetycznego zajmującego się wytwarzaniem energii elektrycznej w odnawialnych źródłach energii, złożony za pośrednictwem właściwego operatora systemu elektroenergetycznego, przez Prezesa URE.

Świadectwa pochodzenia stanowią podstawę do przyznania z ich tytułu praw majątkowych, które, będąc zbywalnymi, stanowią – w myśl przepisu art. 9e ust. 6 ustawy Prawo energetyczne – towar giełdowy.

Stanowisko bazowało na przepisach Prawa energetycznego oraz wydanego na jego podstawie rozporządzenia Ministra Gospodarki⁷¹, a także u.rach. (w brzmieniu właściwym na dzień wydania stanowiska). Poniżej przedstawione są podstawowe postanowienia KSR w przedmiotowej sprawie, wynikające z przyjętego stanowiska Komitetu⁷².

Stanowisko dotyczy prowadzących księgi rachunkowe:

- 1) przedsiębiorstw energetycznych, zajmujących się wytwarzaniem energii elektrycznej lub jej obrotem i przedsiębiorstw energetycznych sprzedających energię elektryczną odbiorcom końcowym, przyłączonym do sieci na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, o których mowa w art. 9a ust. 1 Prawa energetycznego, zwanych dalej przedsiębiorstwami energetycznymi;
- 2) innych jednostek uczestniczących w rynkowym obrocie prawami majątkowymi wynikającymi ze świadectw pochodzenia.

Poniżej zostały przedstawione zasady księgowego ujęcia praw majątkowych wynikających ze świadectw pochodzenia określone w stanowisku Komitetu.

1. Prawa majątkowe wynikające ze świadectw pochodzenia energii elektrycznej wytworzonej w odnawialnych źródłach energii ujmuje się w księgach rachunkowych i wykazuje w sprawozdaniu finansowym przedsiębiorstwa energetycznego jako wyodrębniony składnik aktywów.
2. W przedsiębiorstwach energetycznych prawa majątkowe wynikające ze świadectw pochodzenia kwalifikuje się i zalicza do towarów. Prawa majątkowe wynikające ze świadectw pochodzenia wykazuje się w bilansie w odrębnej pozycji, o ile ich wartość jest istotna.
3. W pozostałych jednostkach nabyte prawa majątkowe wynikające ze świadectw pochodzenia kwalifikuje się i zalicza odpowiednio do inwestycji długoterminowych lub krótkoterminowych, i wycenia zgodnie z art. 28 ust. 1 pkt 3 lub (odpowiednio) pkt 5 u.rach. Prawa majątkowe wynikające ze świadectw pochodzenia wykazuje się w bilansie odpowiednio w pozycji: „Inne inwestycje długoterminowe” lub „Inne inwestycje krótkoterminowe”.
4. Do czasu przyznania praw majątkowych wynikających ze świadectw pochodzenia przez Prezesa URE ich liczbę – ustaloną na podstawie potwierdzonej ilości energii elektrycznej wytworzonej w odnawialnych źródłach energii – ujmuje się w ewidencji pozabilansowej. Ich szacunkową wartość, ustaloną jako iloczyn ilości energii elektrycznej wytworzonej w odnawialnych

71 Obecnie przepisy źródłowe w zakresie obrotu certyfikatami pochodzenia energii są przedmiotem uregulowań zawartych w ustawie z dnia 20 lutego 2015 r. o odnawialnych źródłach energii (Dz.U. z 2023 r. poz. 1436 ze zm.), m.in. w art. 44–68.

72 Stanowisko Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie księgowego ujęcia praw majątkowych wynikających ze świadectw pochodzenia energii wytworzonej w odnawialnych źródłach energii (Dz. Urz. Min. Fin. z 2007 r., Nr 8, poz. 47).

źródłach energii, potwierdzonej przez operatorów systemów przesyłowych, przeliczanej na ilościowy miernik świadectwa, oraz ceny rynkowej prawa majątkowego z dnia potwierdzenia wytworzenia energii wytworzonej w odnawialnych źródłach energii wykazuje się w informacji dodatkowej sprawozdania finansowego, sporządzanego za dany okres sprawozdawczy lub odpowiednio za dany rok obrotowy.

5. Prawa majątkowe wynikające ze świadectw pochodzenia ujmuje się w księgach rachunkowych przedsiębiorstwa energetycznego na dzień ich przyznania, potwierdzonego przez podmiot prowadzący rejestr świadectw pochodzenia (towarową giełdę energii).
6. Prawa majątkowe wynikające ze świadectwa pochodzenia na dzień ich początkowego ujęcia wycenia się jako iloczyn ilości przyznanych praw i jednostkowej ceny rynkowej prawa majątkowego wynikającego ze świadectwa pochodzenia z dnia przyznania świadectwa i nabycia praw majątkowych.
7. Drugostronne ujęcie przyznanych praw majątkowych ze świadectwa pochodzenia następuje przez uznanie przychodu ze sprzedaży energii. W przypadku pozycji istotnej, powinien być on wykazany w odrębnej pozycji przychodów.
8. Wartość rozchodów praw majątkowych wynikających ze świadectw pochodzenia ustala się metodą wybraną przez jednostkę spośród metod określonych w art. 34 ust. 4 pkt 1–3 u.rach. Ustalony wybraną metodą rozchód wpływa na wartość bilansową pozostałości praw majątkowych wynikających ze świadectw pochodzenia, której wycena powinna uwzględniać ewentualną utratę ich wartości. Dokonany w związku z utratą wartości odpis aktualizujący obciąża pozostałe koszty operacyjne. W przypadku późniejszego przywrócenia wartości praw uprzednio skorygowanych różnicę z wyceny praw majątkowych odnosi się na pozostałe przychody operacyjne.
9. Przedsiębiorstwo energetyczne, podlegające obowiązkowi rozliczenia się z wymogu przedłożenia do umorzenia świadectw pochodzenia, odnosi w koszty operacyjne odpisy na pokrycie świadectw pochodzenia w proporcji do ilości sprzedanej energii. Odpisy ujmowane są drugostronnie jako rozliczenia międzyokresowe bierne w kwocie stanowiącej iloczyn niższej z jednostkowej opłaty zastępczej lub ceny rynkowej prawa majątkowego i ilości energii sprzedanej, stanowiącej podstawę rozliczenia się z obowiązku.
10. Przedsiębiorstwo energetyczne (sprzedające energię odbiorcom końcowym), obowiązane wykazać się świadectwami pochodzenia energii wytworzonej w odnawialnych źródłach – w celu rozliczenia się z tego obowiązku – na dzień przesłania wniosku do Prezesa URE o umorzenie świadectw pochodzenia ujmuje umorzenie praw majątkowych wynikających ze świadectw pochodzenia we wnioskowanej liczbie. W momencie przedłożenia wniosku o umorzenie przez Prezesa URE następuje odpowiednio rozliczenie naliczonych kwot rozliczeń międzyokresowych biernych oraz umorzenie praw majątkowych. Potwierdzenie umorzenia świadectw z punktu

widzenia wymogów Prawa energetycznego następuje w ewidencji pozabilansowej przedsiębiorstwa energetycznego w drodze uznania umorzenia i obciążenia praw ze świadectw pochodzenia.

11. Sprzedaż praw majątkowych wynikających ze świadectw pochodzenia przez przedsiębiorstwo energetyczne ujmuje się jak każdą sprzedaż towarów. W przypadku gdy realizowane ze sprzedaży praw przychody są istotne, wykazuje się je w wyodrębnionej pozycji, w ramach przychodów ze sprzedaży towarów.
12. Wszelkie obciążenia finansowe, wynikające z obowiązku uczestniczenia w systemie produkcji i obrotu energią wytworzoną w odnawialnych źródłach energii, ujmuje się w koszty operacyjne lub odpowiednio w koszty ogólnego zarządu według zasad ogólnych – nie stanowią one podstawy do ich aktywowania w prawach majątkowych ze świadectw pochodzenia.
13. Wartość bilansowa przyznanych (nabytych) praw majątkowych wynikających ze świadectw pochodzenia może się różnić od ich wartości podatkowej. Uzasadnia to tworzenie aktywów lub rezerwy z tytułu podatku odroczonego według zasad u.rach. oraz Krajowego Standardu Rachunkowości nr 2 „Podatek dochodowy”.
14. Stanowisko narzuca przedsiębiorstwom energetycznym podanie w informacji dodatkowej sprawozdania finansowego informacji, których celem jest przedstawienie jego działania w zakresie wywiązywania się z obowiązków i gospodarowania świadectwami pochodzenia oraz prawami majątkowymi z nimi związanymi. Kluczowym elementem owych ujawnień jest podanie przyjętych zasad (polityki) rachunkowości w zakresie ujmowania i wyceny praw majątkowych wynikających ze świadectw pochodzenia, w tym: zasady wyceny bilansowej oraz wyceny pozabilansowej praw, w tym przeznaczonych do sprzedaży, zasady ustalania odpisów aktualizujących z tytułu utraty wartości oraz rezerw na świadectwa pochodzenia do rozliczenia.

2.3.3. Rzetelny i jasny obraz jednostki w jej sprawozdaniach finansowych – Stanowisko KSR⁷³

Powszechnie przyjmuje się, że sprawozdania finansowe jednostki sprawozdawczej (jednostki gospodarczej lub grupy kapitałowej), stanowiące ustrukturyzowaną reprezentację (obraz) jej sytuacji majątkowej, finansowej i dokonań finansowych powinny być sporządzone w sposób gwarantujący ich użyteczność⁷⁴.

73 W tym punkcie wykorzystano fragmenty autorskiego opracowania: R.Ignatowski, *Rzetelny i jasny obraz w sprawozdaniach finansowych – badanie sondażowe w eksperymencie badawczym*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2017, nr 92, s. 47–70.

74 E.Walińska, *Zasady prawidłowej rachunkowości – próba identyfikacji problemu*, „Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu” 2000, nr 87, s. 244–261; E.Śnieżek, M.Wiatr, *Prawo wyboru a kształtowanie polityki...*; A.Jurewicz, E.Walińska, *Jakość informacji finansowej generowanej przez system rachunkowości*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2008,

Sporządzając i przedstawiając sprawozdania finansowe jednostki sprawozdawczej, osoby odpowiedzialne za nie powinny się kierować dwiema fundamentalnymi przesłankami: zgodnością z mającymi swe zastosowanie przepisami o rachunkowości, które formalnie wyznaczają zasady ich sporządzania oraz możliwymi do zaspokojenia potrzebami informacyjnymi ich użytkowników. W Polsce przepisy o rachunkowości w zakresie sprawozdawczości finansowej określone są głównie w ustawie o rachunkowości. Na ich mocy, sporządzając sprawozdania finansowe, należy w pierwszej kolejności określić, jaki system regulujący zasady sprawozdawczości finansowej powinien być zastosowany: krajowy czy międzynarodowy. Jeśli międzynarodowy, to rozwiązania merytoryczne wyznaczają MSR, o których mowa w art. 2 ust. 3 ustawy, czyli Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej (MSSF), dopuszczone do stosowania w Unii Europejskiej i opublikowane w formie rozporządzeń Komisji Europejskiej. Jednostki gospodarcze, nie stosujące się wprost do MSR, sporządzając sprawozdania finansowe, stosują się do przepisów u.rach. wraz z aktami wykonawczymi wydanymi do niej w postaci przedmiotowych rozporządzeń Ministra Finansów. Ale krajowy system regulacji w zakresie sprawozdawczości finansowej uzupełniają także krajowe standardy rachunkowości (Krajowe Standardy Rachunkowości i Stanowiska) oraz – w razie ich braku – postanowienia MSR.

Wskazane wyżej źródła regulujące zasady sprawozdawczości finansowej zawierają zasady, które uznawane są za uniwersalne, tzn. odnoszące się do standaryzowanych sytuacji i standaryzowanej jednostki sprawozdawczej. Sprawozdania finansowe jednostek sprawozdawczych powinny przez to pozwalać na możliwość porównywania sytuacji finansowej, majątkowej i dokonań finansowych wielu z nich oraz dawać możliwość zachowania porównywalności ich standingu finansowego w czasie. Tymczasem, w praktyce gospodarczej zdarzają się sytuacje i okoliczności, które wybiegają poza przyjęty ogólny standard. Ponadto, jednostki sprawozdawcze charakteryzuje zwykle ich indywidualność lub niepowtarzalność. Stąd, sporządzając i prezentując sprawozdania finansowe, kierownictwo jednostki sprawozdawczej powinno także uwzględnić właściwości jednostki, a w szczególności: rodzaj, rozmiary i złożoność prowadzonej działalności oraz formę prawną, co w jakimś stopniu może utrudniać realizację założenia o porównywalności sprawozdań finansowych między jednostkami sprawozdawczymi. Uwzględnienie

nr 44 (100), s. 101–113; W.A. Nowak, *Odwzorowywanie podmiotu ekonomicznego przez sprawozdawczość finansową – podejście ram konceptualnych*, [w:] N.A. Ostapjuk (red.), *Naucznyje buhgalterskije szkoły mira: ewolucija, nacjonalnyje osobienosti i perspektiwy razwitijsa – Czast' II: Buhgalterskij ucziel, analiz i kontrol w raznych stranach: nacjonalnyje osobienosti i perspektiwy razwitijsa*, Izdatielstwo redakcionno-izdatielskogo otdiela Żitomirskogo gosudarstwiennogo techonologiczeskogo universitieta, Żitomir, Ukraina 2008, s. 370–382; E. Śnieżek, M. Wiatr, *Wybrane aspekty odwzorowania zasady true and fair view w bilansie XXI wieku*, „Studia i Prace Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie” 2010, nr 14, t. 2, s. 249–259; E. Śnieżek, J. Domała, M. Wiatr, *Rola rachunkowości w tworzeniu wiernego obrazu działalności przedsiębiorstwa w warunkach kryzysu gospodarczego*, [w:] I. Sobańska, P. Kabalski (red.), *System rachunkowości w okresie kryzysu gospodarczego*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2010.

właściwości jednostki sprawozdawczej w głównej mierze polega na właściwym doborze elementów jej zasad (polityki) rachunkowości, za którą ponosi odpowiedzialność kierownictwo jednostki sprawozdawczej⁷⁵.

Jedną z fundamentalnych zasad sprawozdawczości finansowej, określonej w polskich przepisach o rachunkowości, jest zasada rzetelnego i jasnego przedstawienia sytuacji majątkowej, finansowej oraz wyniku finansowego jednostki sprawozdawczej (art. 4 ust. 1 ustawy, dalej zasada rzetelnego i jasnego obrazu). Sprawozdania finansowe jednostki sprawozdawczej powinny zatem przedstawiać jej sytuację majątkową i finansową oraz wynik finansowy w sposób rzetelny i jasny, co może być osiągnięte przez dobór odpowiednich dla niej zasad (polityki) rachunkowości, uwzględniających jej właściwości. Zasada rzetelnego i jasnego obrazu jest wyrażana w literaturze oraz w przepisach prawnych w różny sposób pod względem językowym, co wynika z faktu jej implementacji do polskiego porządku prawnego ze źródeł obcych (unijnych, a pośrednio brytyjskich). W wersji źródłowej, anglojęzycznej jest ona wyrażona jako koncepcja *true and fair view*. Wieloznaczność pojęcia *fair* oraz często zakładana synonimiczność tego określenia z pojęciem *true* sprawia, że w regulacjach dotyczących sprawozdawczości finansowej oraz w literaturze przedmiotu o różnym poziomie znaczenia dla nauki lub systemu prawnego, brak jest jednolitego określenia przedmiotowej koncepcji. Nadaje się jej ponadto miano zasady, koncepcji, założenia nadrzędnego oraz określa się ją m.in. jako: rzetelny i jasny obraz, prawdziwy i rzetelny obraz, prawdziwy i wierny obraz, wierny i rzetelny obraz. Podobnie, w rozporządzeniu o raportach bieżących i okresowych emitentów publicznych, np. w § 91 ust. 1 pkt 5 stanowi się o prawdziwym, rzetelnym i jasnym obrazie. Z tego względu, przedmiotowej zasady (koncepcji) nie należy odczytywać i analizować wyłącznie na gruncie semantycznym i w izolacji od jej zasadniczej idei: sprostania wymogom dostarczenia użytecznej informacji o sytuacji finansowej, majątkowej i wyniku finansowym, a często także przepływów pieniężnych jednostki sprawozdawczej przez sprawozdania finansowe, które mają głównie służyć ich użytkownikom w podejmowaniu przez nich decyzji ekonomicznych.

Zasada rzetelnego i jasnego obrazu, do dnia przyjęcia zmian w ustawie w 2015 r., na dość umiarkowanym poziomie znajdowała swe miejsce w rozważaniach teoretycznych⁷⁶ i praktyce sprawozdawczości w Polsce, ponieważ uznanie sprawozdań finansowych za spełniające zasadę rzetelnego i jasnego obrazu w praktyce

75 J. Michalak, *Model biznesowy i jego wpływ na odwzorowanie sytuacji finansowej jednostki w systemie rachunkowości*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2012, nr 66, s. 133–142; E. Śnieżek, M. Wiatr, *Prawo wyboru a kształtowanie polityki...*; E. Śnieżek, M. Wiatr, *Wybrane aspekty odwzorowania zasady...*, s. 249–259; E. Śnieżek, M. Wiatr, *Kreatywna czy oszukańcza sprawozdawczość finansowa?: sygnały, symptomy, diagnoza*, „Przegląd Organizacji” 2011, nr 11, s. 36–39; E. Śnieżek, *Kreatywna i agresywna rachunkowość*, [w:] *Ekonomia, finanse, prawo gospodarcze. Podręcznik dla sędziów i prokuratorów*, Uniwersytet Łódzki, Wydział Zarządzania 2015.

76 E. Walińska, *Zasady prawidłowej rachunkowości...*, s. 244–261; W.A. Nowak, *Odwzorowywanie podmiotu ekonomicznego przez sprawozdawczość finansową...*, s. 370–382; W.A. Nowak, *What and how accounting really maps?*, „Proceedings of American Accounting Association Annual Meeting” 2009, August 1–5, 20; E. Śnieżek, J. Domagała, M. Wiatr, *Rola rachunkowości w tworzeniu wiernego obrazu...*

było warunkowane jedynie spełnieniem przepisów o rachunkowości. Diametralną zmianę podejścia wprowadziły przepisy w nowym art. 4 ust. 1b ustawy, według których „jeżeli w wyjątkowych przypadkach stosowanie określonego przepisu ustawy nie pozwoliłoby na rzetelne i jasne przedstawienie sytuacji majątkowej i finansowej oraz wyniku finansowego, jednostka nie stosuje tego przepisu”. Wprowadzona zmiana w podejściu stała się dla Komitetu asumptem do określenia wytycznych, którymi powinien się posługiwać kierownik jednostki w celu określenia, czy w konkretnym przypadku jednostka powinna zastosować się do odstępstwa od przepisów u.rach. i jakie z tego tytułu wynikają konsekwencje⁷⁷.

Podejście Komitetu Standardów Rachunkowości do wypracowania stanowiska

Dokonując analizy zakresu i konsekwencji koniecznego zastosowania się jednostki do odstępstwa od przepisów u.rach., Komitet (KSR) musiał rozważyć podczas swych prac kilka zasadniczych kwestii, w tym m.in.:

- a) które z przepisów u.rach. mogą być narażone na konieczność zastosowania odstępstwa;
- b) jakie powinny być konsekwencje odstępstwa od przepisów u.rach., jakie zastosowała jednostka, tj. w jaki sposób przedstawić tego skutki w sporządzanym sprawozdaniu finansowym.

W celu określenia przepisów u.rach., które mogą rodzić konieczność zastosowania odstępstwa, w Komitecie przeprowadzono badanie wśród jego członków, podczas którego poddano osądowi m.in. następujące kwestie:

- 1) zasadność zastosowania ceny nabycia do początkowego ujęcia składnika aktywów, które zostało nabyte na warunkach dalece odbiegających od rynkowych (przy cenie zbliżonej do przysłowiowej złotówki);
- 2) ujmowanie nakładów na prace rozwojowe w toku (niezakończone), które nie spełniają przez to ustawowej definicji wartości niematerialnych i prawnych;
- 3) zastosowanie metody nabycia przez prawną jednostkę przejmującą ze swej perspektywy w przejęciu odwrotnym, tj. przejęciu, w której prawna jednostka przejmująca jest ekonomicznie jednostką przejmowaną;
- 4) prezentacja przychodów z dywidend, z odsetek od udzielanych pożyczek lub pożytków z nieruchomości, które ustawowo zaliczane są do przychodów finansowych lub pozostałych przychodów operacyjnych, ale stanowiących podstawowe źródła dochodów w działalności jednostki;

⁷⁷ Pełny opis badania sondażowego prezentuje R.Ignatowski, *Rzetelny i jasny obraz...* Przedstawia ono analizę zgłoszonych przez członków Komitetu 33 zagadnień budzących wątpliwości co do podejścia do nich w świetle przepisów u.rach.

- 5) odstąpienie od wyceny zapasu towarów w aktualnej cenie sprzedaży netto niższej od ceny nabycia wobec istniejących dowodów na wzrost cen sprzedaży w kolejnych okresach sprawozdawczych;
- 6) kwalifikacja e-booków do środków trwałych w bibliotece.

Stanowisko Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie zastosowania odstępstw od przepisów ustawy o rachunkowości w realizacji zasady rzetelnego i jasnego obrazu

W przyjętym w styczniu 2018 r. stanowisku Komitetu zawarto m.in. następujące rozstrzygnięcia⁷⁸:

1. Jeżeli realizując wymóg przedstawienia rzetelnego i jasnego obrazu kierownik jednostki stwierdzi, że zakres ujawnianych w sprawozdaniu finansowym informacji, określony w przepisach ustawy lub z niej wynikający, nie wystarcza do wywiązania się z tego wymogu, to zamieszcza pozycje dodatkowe w bilansie, rachunku zysków i strat lub odpowiednio innych częściach sprawozdania finansowego. W przypadku gdy w dodatkowych informacjach i objaśnieniach zawarto znaczące informacje uzupełniające, zaleca się, aby kierownik jednostki wskazał na to w sprawozdaniu finansowym, np. poprzez zamieszczenie odpowiedniej informacji we wprowadzeniu do sprawozdania finansowego wraz z podaniem odniesienia do właściwych części sprawozdania finansowego.
2. W niezwykle rzadkich, wyjątkowych i uzasadnionych przypadkach, z uwagi na niepowtarzalne właściwości jednostki lub szczególne okoliczności bądź cechy zawartej transakcji, dla przedstawienia w sprawozdaniu finansowym rzetelnego i jasnego obrazu może być konieczne odstąpienie od zastosowania określonego rozwiązania zawartego w ustawie. Przewiduje to art. 4 ust. 1b ustawy. W takim przypadku kierownik jednostki dokłada starań, aby przyjęte przez niego odmienne rozwiązanie (spośród alternatywnie rozważanych) w jak najmniejszym stopniu odbiegało od określonego w ustawie lub w przepisach wykonawczych do niej. Zastosowanie art. 4 ust. 1b ustawy następuje tylko i wyłącznie wtedy, gdy kwestie będące przedmiotem odstępstwa mają istotne znaczenie dla przedstawienia rzetelnego i jasnego obrazu sytuacji jednostki.
3. Przykłady sytuacji, w których nie jest zasadne odstąpienie od przepisów ustawy, przedstawiono w Załączniku nr 1 do stanowiska. Obejmują one m.in.:
 - a) sytuację koniecznej wyceny bilansowej na podstawie modelu kosztowego hotelu, kwalifikowanego do środków trwałych, w przypadku jednostki stosującej model wartości przeszacowanej do posiadanych licznie inwestycji w nieruchomości;

⁷⁸ Stanowisko Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie zasady rzetelnego i jasnego obrazu w realizacji przepisów art. 4 ust. 1 oraz ust. 1a i 1b ustawy o rachunkowości (Dz. Urz. Min. Roz. i Fin. z 2018 r. poz. 7).

- b) sytuację zastosowania w wycenie początkowej ceny sprzedaży netto w miejsce ceny nabycia składnika aktywów po wyjątkowo korzystnej cenie;
 - c) sytuację koniecznego uznania wniesionego wkładu kapitałowego przez wspólnika spółki za inny składnik kapitału własnego niż podstawowy przed zarejestrowaniem podwyższenia kapitału w rejestrze sądowym.
4. Formułując właściwą zasadę (politykę) rachunkowości dla danej transakcji, odmienną od przewidzianej w ustawie, zasadne jest rozważenie rozwiązań zawartych w MSR z uwzględnieniem Założeń koncepcyjnych sporządzania sprawozdań finansowych, określonych w MSSF; mogą one dostarczyć niezbędnych wytycznych oraz praktycznych wskazówek. Nie oznacza to jednak, że w przypadku gdy rozwiązania MSR różnią się od rozwiązań przyjętych w ustawie, należy lub można zawsze odstąpić od rozwiązań określonych w ustawie. W szczególności nie jest to dozwolone w przypadkach, gdy rozwiązania MSR zostały zbudowane na odmiennych założeniach koncepcyjnych.
5. W przypadku zastosowania art. 4 ust. 1b ustawy i odstąpienia od zastosowania określonego przepisu ustawy, kierownik jednostki informuje o tym w stosownym oświadczeniu, zamieszczonym we wprowadzeniu do sprawozdania finansowego, podając uzasadnienie niezastosowania określonego przepisu ustawy, wskazując na ten przepis i w nim zawarte rozwiązanie, od którego odstąpiono, oraz na rozwiązanie, jakie w to miejsce przyjęto i pozycje w sprawozdaniu finansowym, których odstępstwo dotyczy, a także przedstawiając ich kwotowy wymiar.
6. Odstępstwo od zastosowania określonego przepisu ustawy może mieć charakter trwały i oznaczać zmianę dotychczasowych zasad (polityki) rachunkowości. W takim przypadku mają zastosowanie postanowienia KSR nr 7 co do ich ujęcia, prezentacji i ujawniania informacji o skutkach zmiany zasad (polityki) rachunkowości. Jeśli odstępstwo jest kontynuowane w sprawozdaniach finansowych, sporządzanych za kolejne lata obrotowe, sprawozdania te powinny spełniać wskazany wyżej wymóg ujawniania informacji o odstępstwie.

W stanowisku, niestety, nie wskazano na żadne konkretne przypadki, które mogłyby świadczyć o konieczności zastosowania odstępstwa od przepisów u.rach. Można to uzasadnić postawą członków Komitetu, wywodzących się z kręgów regulatora. W uzasadnieniu swojego stanowiska wskazali oni m.in. na racjonalność ustawodawcy, która charakteryzuje proces stanowienia przepisów o rachunkowości oraz konieczność rozważania poszczególnych sytuacji (problemów) w warunkach konkretnej jednostki, a nie na poziomie sytuacji modelowych. Postawę taką można uzasadnić przez odniesienie do zależnościowej teorii przywództwa oraz blisko z nią związanych nurtów teorii uwarunkowań sytuacyjnych⁷⁹.

⁷⁹ Zależnościowa teoria przywództwa została wysnuta przez Freda E.Fiedlera. Według niej na styl przywództwa wpływa nie tylko sama postawa przywódcy (kierownika), lecz przede wszystkim: stosunki kierownika z grupą, struktura zadań oraz pozycja kierownika w strukturze władzy (F.E.Fiedler, *A contingency model of leadership effectiveness*, „Advances in Experimental

2.3.4. Działalność przewidziana do zaprzestania lub zaprzestana w sprawozdaniach finansowych – Stanowisko KSR

W 2021 r. Komitet Standardów Rachunkowości podjął decyzję o opracowaniu stanowiska w sprawie działalności przewidzianej do zaprzestania. Miało się ono odnosić do art. 47 ust. 3 u.rach., który stanowi, że „w przypadku gdy jednostka przewiduje zaprzestanie określonego zakresu działalności mającego wpływ na przychody i koszty przyszłych okresów sprawozdawczych, przy zachowaniu zasady kontynuacji – odpowiednie przychody i koszty z tym związane należy wykazać odrębnie od przychodów i kosztów działalności kontynuowanej”. Zdaniem KSR stanowisko było potrzebne, ponieważ ani ustawa, ani przepisy wykonawcze do niej nie definiują działalności przewidzianej do zaprzestania ani nie określają szczegółowo, jakie informacje na jej temat powinny być prezentowane w sprawozdaniu finansowym (lub ujawnione w dodatkowych informacjach i objaśnieniach).

Projekt otrzymał nazwę „W sprawie wykazywania działalności przewidzianej do zaprzestania lub zaprzestanej oraz ujawniania informacji na ten temat”. Opracowanie jego treści zostało zlecone przez KSR dr. hab. Przemysławowi Kabalskiemu we współpracy z dr. hab. Radosławem Ignatowskim, który z ramienia KSR sprawował opiekę merytoryczną nad projektem.

Wypracowanie treści stanowiska wymagało przedsięwzięcia różnych działań badawczych. Pierwszym z nich była szczegółowa analiza treści zapisów u.rach. dotyczących działalności przewidzianej do zaprzestania (zarówno w zasadniczej części ustawy, jak i w załącznikach do niej). Zapisy te są bardzo krótkie, ale okazały się niezwykle problematyczne ze względu na swoją niejednoznaczność. Chodziło przede wszystkim o zawarte w art. 47 ust. 3 słowa i zwroty: „przewiduje”, „zaprzestanie” oraz „określony zakres działalności”. Nie są one definiowane przez ustawę. Należało je zatem odpowiednio zinterpretować (dotyczyło to w szczególności słów „przewiduje” oraz „zakres”). Podstawą do takiej interpretacji były uznane przez językoznawców znaczenia słownikowe ww. słów i zwrotów⁸⁰, a jednocześnie kontekst, w którym zostały użyte.

Social Psychology” 1964, Vol. 1, s. 149–190). Podejście Fiedlera spójne jest także z podejściem autorów siatki kierowniczej: R.Blake’a i J.Mouton (*The Managerial Grid: The Key to Leadership Excellence*. Gulf Publishing Co, Houston 1964), z której można wywieść analizowaną postawę. Z kolei teoria uwarunkowań sytuacyjnych ma ponad stuletnią historię i trudno dziś przypisać jej autorstwo, ponieważ występuje w wielu wariantach, rozwijanych przez różnych autorów. Do jej wyznawców zalicza się m.in.: F.E.Kasta, J.E.Rosenzweigera, T.Burnsa, G.M.Stalkera, P.L.Lawrance’a, J.W.Lorsch’a, F.E.Fiedlera czy G.S.Odiorne’a. Głosi ona zasadniczo (L.Donaldson, *The Contingency Theory of Organizations*, Sage Publishing, Int. 2001), że nie istnieje najlepszy sposób zorganizowania korporacji, przewodzenia nią lub podejmowania decyzji. W zamian za to optymalny sposób działania jest uwarunkowany wieloma wzajemnie oddziałującymi na siebie czynnikami zewnętrznymi i wewnętrznymi. Skuteczny lider powinien efektywnie dostosować swój styl przywództwa do właściwej sytuacji.

80 PWN, *Słownik języka polskiego*, <https://sjp.pwn.pl>; PAN, *Wielki słownik języka polskiego*, <https://wsjp.pl> (dostęp: 15.03.2025).

Równocześnie analizie poddano przepisy ustawy określające tzw. nadrzędne zasady rachunkowości, „Założenia koncepcyjne sprawozdawczości finansowej”⁸¹ (na których niewątpliwie ustawodawca się wzorował), a także najważniejsze komentarze do polskiego prawa bilansowego⁸². Na podstawie tej analizy przyjęto podstawowe założenie odnośnie do treści projektu, że jednostka powinna ujawnić i zaprezentować informacje, które umożliwią użytkownikom sprawozdań finansowych ocenę wpływu zaprzestania określonego zakresu działalności (które już się dokonało lub które dokona się wkrótce) na jej wynik finansowy i sytuację finansową. Informacje na temat działalności przewidzianej do zaprzestania lub zaprzestanej, a zwłaszcza na temat jej wyniku finansowego, mają bowiem dużą wartość prognostyczną (ułatwiają przewidywanie przyszłych wyników działalności jednostki, w tym w wymiarze kasowym, o ile jednostka sporządza sprawozdanie z przepływów pieniężnych). Założono również, że wymogi stanowiska nie powinny powodować nadmiernych kosztów prowadzenia rachunkowości przez jednostki gospodarcze.

Jednocześnie szczegółowej analizie poddano tekst Międzynarodowego Standardu Sprawozdawczości Finansowej 5 „Działalność zaniechana...” w jego oryginalnym brzmieniu⁸³. Rozwiązania regulacji międzynarodowych nie mogły być rzecz jasna przeniesione bezpośrednio do projektu stanowiska, ale mogły stanowić użyteczny punkt odniesienia przy jego opracowywaniu.

Na etapie opracowywania pierwszej wersji projektu wykrystalizowała się lista kluczowych kwestii, które stanowisko musiało rozstrzygnąć. Aby ukierunkować dyskusję nad tymi rozstrzygnięciami, na posiedzeniach Komitetu dr hab. R. Ignatowski i dr hab. P. Kabalski postanowili przeprowadzić wśród jego członków badanie sondażowe z wykorzystaniem kwestionariusza ankiety. Autorski kwestionariusz zawierał 10 pytań, które dotyczyły:

- 1) definicji działalności zaniechanej (pytanie 1) i jej zakresu (pytanie 2);
- 2) zakresu przychodów i kosztów działalności zaniechanej (pytanie 3) oraz ich związku z działalnością jednostki jako całości (pytanie 4) i przez to obciążania zysku z działalności zaniechanej podatkiem dochodowym (pytanie 5);
- 3) podejścia do prezentacji danych porównawczych (podejście prospektywne vs retrospektywne) w sprawozdaniu finansowym (pytania 6 i 7);
- 4) wydzielania w bilansie aktywów i zobowiązań związanych z działalnością zaniechaną oraz w sprawozdaniu z przepływów pieniężnych tych, które odnoszą się do niej (pytania 8 i 9);

81 *Conceptual Framework for Financial Reporting*, IASB, London 2018; P. Kabalski, *Comments on the objective of financial reporting in the proposed new conceptual framework*, „Eurasian Journal of Business and Economics”, 2010, No. 2, s. 95–111.

82 B. Lisiecka-Zajac, E. Walińska, J. Hryniuk, *Komentarz do znowelizowanej ustawy o rachunkowości*, FRR, Warszawa 2002; A. Helin, *Ustawa o rachunkowości. Komentarz*, wyd. VII, C.H. Beck, Warszawa 2017.

83 IASB, *IFRS 5 Non-current Assets Held for Sale and Discontinued Operations*, London 2024.

- 5) utrzymania zasady kontynuacji działania przy sporządzaniu sprawozdania finansowego jednostki, w przypadku gdy wyodrębniona jej część, która zaniedbała całkowicie działalności, sporządza samodzielne sprawozdanie finansowe (pytanie 10).

Przykładowo, jedno z pytań było sformułowane następująco: „Czy uważasz, że w celu zwiększenia użyteczności sprawozdań finansowych jednostka sporządzająca rachunek przepływów pieniężnych i która w okresie sprawozdawczym prowadziła lub dalej prowadzi działalność zaprzestaną powinna (lub może) wykazywać przepływy pieniężne tej działalności odrębnie?”

Każdy z ankietowanych mógł wyrazić swoje zdanie na zadane pytania (odpowiedzi Tak/Nie) oraz skomentować podaną odpowiedź.

W ankiecie uczestniczyło 16 z 18 członków Komitetu i tylko na jedno z pytań (pytanie 10) otrzymano jednoznaczną odpowiedź (wszystkie na Tak). Za rozstrzygnięciem podejścia Komitetu do ujęcia danego zagadnienia stała jednak zasada większości głosów, które zasadniczo dla większości pytań rozkładały się w proporcji 13/3. Jednakże, na przytoczone wyżej pytanie o zwiększenie użyteczności sprawozdania z przepływu środków pieniężnych uzyskano równy rozkład 8/8, przez co o ostatecznym rozstrzygnięciu przedmiotowego problemu musiano zdecydować w drodze odrębnej dyskusji na posiedzeniu Komitetu⁸⁴.

Projekt stanowiska składał się z ośmiu części. W pierwszej określono przedmiot, cel i zakres stanowiska. W drugiej szczegółowo zdefiniowano działalność przewidzianą do zaprzestania. Przyjęto, że jest to część działalności jednostki:

- a) która została zaprzestana w bieżącym okresie sprawozdawczym lub która w ciągu dwunastu miesięcy od dnia bilansowego jest przewidziana do zaprzestania przez organ jednostki władny podjąć taką decyzję;
- b) której przedmiot lub geograficzny obszar działalności jest odrębny od reszty działalności jednostki;
- c) która jest wydzielona w jednostce dla celów zarządczych (sprawozdawczości wewnętrznej) lub której wydzielenie w tych celach jest zasadne i praktycznie możliwe ze względu na wielkość i zróżnicowanie działalności jednostki, a pominięcie takiego wydzielenia w sprawozdaniu finansowym spowodowałoby niespełnienie zasady rzetelnego i jasnego obrazu;
- d) która jest istotna.

Definicja została tak pomyślana, aby gwarantowała użyteczną informację w sprawozdaniu finansowym, ale nie spowodowała konieczności tworzenia w jednostkach dodatkowej ewidencji kosztów lub konieczności ich specjalnego rozliczania.

⁸⁴ Rozstrzygnięcie problemu znalazło swój wyraz w kompromisowym postanowieniu Komitetu w pkt 4.3 stanowiska, według którego „o ile informacje (...) są łatwo dostępne, zaleca się, aby jednostka ujawniała w dodatkowych informacjach i objaśnieniach główne pozycje przepływów pieniężnych odnoszące się do każdej działalności przewidzianej do zaprzestania lub zaprzestanej odrębnie”.

W trzeciej części projektu określono, w jaki sposób należy prezentować lub ujawniać przychody i koszty związane z działalnością przewidzianą do zaprzestania. Przede wszystkim stwierdzono, że w rachunku zysków i strat jednostka wykazuje przychody netto ze sprzedaży produktów (w tym usług) i towarów działalności przewidzianej do zaprzestania lub zaprzestanej oraz jej koszty operacyjne. Ponadto w rachunku zysków i strat jednostka powinna wykazać kwotę zysku (straty) brutto przypadającą na działalność przewidzianą do zaprzestania lub zaprzestaną. Przyjęto, że ta kwota powinna uwzględniać nie tylko przychody ze sprzedaży produktów (w tym usług) i towarów oraz koszty operacyjne tej działalności, ale także inne przychody i koszty z nią związane, np. odpisy aktualizujące wartość jej aktywów nieujęte w kosztach działalności operacyjnej, przychody ze sprzedaży środków trwałych lub WNiP i odpowiadające im koszty, rezerwy restrukturyzacyjne i inne rezerwy odnoszące się do tej działalności, koszty obsługi zobowiązań zaciągniętych w celu finansowania tej działalności itd. Te inne przychody i koszty działalności przewidzianej do zaprzestania lub zaprzestanej jednostka ujawnia w dodatkowych informacjach i objaśnieniach.

W czwartej części projektu wskazano informacje o działalności przewidzianej do zaprzestania, które należy ujawnić w sprawozdaniu finansowym w dodatkowych informacjach i objaśnieniach. Są to przede wszystkim kwoty aktywów i pasywów oraz przepływów pieniężnych z działalności operacyjnej, inwestycyjnej i finansowej, przy czym przyjęto, iż należy je ujawnić tylko wtedy, gdy informacje takie są łatwo dostępne. Dodatkowo projekt przewiduje obowiązek ujawnienia m.in.: ogólnego opisu charakteru działalności zaprzestanej, informacji o tym kto i kiedy podjął decyzję o jej zaprzestaniu, ogólnych przyczyn jej zaprzestania oraz sposobu przypisania poszczególnych przychodów i kosztów do działalności przewidzianej do zaprzestania lub zaprzestanej, w tym podstawy rozliczania najbardziej istotnych kosztów wspólnych. Nie jest jednak wymagane ujawnienie informacji, które stanowią tajemnicę przedsiębiorstwa.

Ostatnie cztery części projektu stanowią stanowiska dotyczą kwestii dodatkowych lub porządkowych. Są to: kwestia podawania informacji porównawczych, określenie postępowania w sytuacji, gdy decyzja o zaprzestaniu działalności została podjęta po dniu bilansowym, wykazywanie i ujawnianie działalności przewidzianej do zaprzestania w sprawozdaniach łącznych oraz wyjaśnienie dotyczące nazywania działalności zaprzestanej w zależności od jej statusu.

Projekt stanowiska dostał pozytywne recenzje, a w konsultacjach społecznych nie było do niego żadnych istotnych uwag i zastrzeżeń. Został przyjęty przez KSR uchwałą nr 12/2023 z dnia 29 sierpnia 2023 r. i opublikowany jako Komunikat Ministra Finansów z dnia 23 października 2023 r. w Dzienniku Urzędowym Ministra Finansów z dnia 17 listopada 2023 r. poz. 205. Przyjęcie stanowiska powinno zapewnić prezentowanie przez jednostki stosujące ustawę o rachunkowości istotne, wiarygodne i porównywalne informacje na temat działalności zaprzestanej lub przewidzianej do zaprzestania. Stosowanie się przez jednostki do postanowień stanowiska oraz jego konsekwencje (zarówno dla jednostek, jak i użytkowników

sprawozdań finansowych) stanowią dla nauki rachunkowości interesujący i ważny obszar badawczy. Z pewnością takie badania zostaną wkrótce podjęte w Łódzkiej Szkole Rachunkowości.

2.3.5. Wartość godziwa w rozliczaniu połączeń jednostek

Stanowisko Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie ustalania wartości godziwej dla potrzeb rozliczania połączeń jednostek metodą nabycia podejmuje problematykę ustalania wartości godziwej w kontekście przepisów art. 44b ust. 4 u.rach. dotyczących przedmiotowego zagadnienia. Przyjęte w ustawie rozwiązania są spójne z postanowieniami MSR 22 „Połączenia jednostek gospodarczych”, który obowiązywał w momencie jej opracowywania. Omawiane przepisy zostały wprowadzone do u.rach. w 2000 r. ustawą z dnia 9 listopada 2000 r. o zmianie ustawy o rachunkowości (Dz.U. Nr 113, poz. 1186) i weszły w życie 1 stycznia 2002 r. Jednakże zapisy u.rach. dotyczące zasad ustalania wartości godziwej na potrzeby połączenia jednostek gospodarczych okazały się niewystarczające w praktyce gospodarczej. Z tego względu Komitet powierzył opracowanie projektu stanowiska w tym zakresie dr. Maciejowi Frendzlowi z Katedry Rachunkowości WZ UŁ. Jako założenie wyjściowe przyjęto, że Stanowisko powinno być stosowane w następujących okolicznościach:

- 1) gdy jednostka gospodarcza łączy się prawnie z innym podmiotem, przejmując jego aktywa i zobowiązania, i połączenie to rozlicza metodą nabycia;
- 2) gdy jednostka gospodarcza rozlicza połączenie metodą nabycia w związku z uzyskaniem kontroli nad innym podmiotem;
- 3) gdy jednostka nabywa przedsiębiorstwo lub zorganizowaną jego część;
- 4) gdy jednostka gospodarcza otrzymała w wyniku prawnego podziału innej jednostki jego przedsiębiorstwo lub jego zorganizowaną część;
- 5) gdy jednostka gospodarcza przejęła współkontrolę lub uzyskała znaczący wpływ nad innym podmiotem i musi wykazywać te podmioty w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym w odpowiedni sposób, np. metodą praw własności.

Prace nad stanowiskiem KSR rozpoczęły się w 2020 r. i zostały zwieńczone jego przyjęciem w drodze uchwały Komitetu Standardów Rachunkowości w dniu 14 listopada 2023 r. Stanowisko omawia w sposób kompleksowy:

- 1) koncepcyjną podstawę ustalania wartości godziwej, bazującą na zasadach określających ogólne cele przeprowadzanej wyceny;
- 2) podstawowe definicje wykorzystywane w kontekście ustalania wartości godziwej;
- 3) hierarchię w zakresie ustalania wartości godziwej w przypadku, gdy jednostka dysponuje różnymi źródłami danych, pozwalających na ustalenie wartości godziwej;
- 4) podejścia stosowane w kontekście ustalania wartości godziwej (podejście porównawcze, dochodowe, kosztowe i mieszane);

- 5) podstawowe parametry wyceny stosowane w kontekście ustalania wartości godziwej;
- 6) koncepcję ukierunkowania ustalania wartości godziwej w kontekście połączeń na „jednostkę przejmującą”, działającą na rynku;
- 7) kryteria czasowe klasyfikacji poszczególnych kategorii rodzajowych aktywów lub zobowiązań przejętej jednostki;
- 8) liczne definicje pojęć wykorzystanych w przedmiotowym przepisie ustawy;
- 9) uzgodnienie zasad wyceny zawartych w art. 44b ust. 4 u.rach. z rozwiązaniami praktycznymi;
- 10) ukierunkowanie wyceny w przypadku, gdy istnieje możliwość zastosowania różnych technik w zakresie ustalania wartości godziwej;
- 11) zasady wyceny aktywów i zobowiązań nieuwzględnionych w przepisach ustawowych, np. udziałów niebędących papierami wartościowymi, rezerw, instrumentów pochodnych (niezaliczonych do należności lub zobowiązań);
- 12) powiązania z innymi regulacjami, posiłkującymi się kategorią wartości godziwej (np. z obowiązującymi rozporządzeniami Ministra Finansów w sprawie: instrumentów finansowych lub rachunkowości funduszy inwestycyjnych);
- 13) podstawę rozliczenia w sytuacji przejęcia jednostki dominującej, tzn. rozstrzyga, czy podstawą rozliczenia są jej dane jednostkowe, czy skonsolidowane – uwzględniające zasoby i procesy kontrolowane przez nią, a formalnie przypisane do jednostek zależnych;
- 14) kwestie związane z wyceną w wartości godziwej własnych instrumentów kapitałowych jednostki przejętej, znajdujące się w jej posiadaniu i prezentowane jako jej aktywa na tle rozstrzygnięcia, czy podlegają one odpowiedniej eliminacji w ramach rozliczenia przejęcia.

Struktura stanowiska KSR dotyczącego ustalania wartości godziwej dla potrzeb rozliczania połączeń metodą nabycia obejmuje kilka elementów. Stanowisko poprzedzone jest specyficzną preambułą, która określa jego kontekst i naświetla tło problemu. W części tej wskazano kwestie problematyczne związane z zastosowaniem art. 44b ust. 4 u.rach., a także nakreślono przyjęte podejście od strony koncepcyjnej.

Kluczową perspektywą koncepcyjną, będącą podstawą rozwiązania przyjętego przy ustalaniu wartości godziwej, jest perspektywa jednostki sprawozdawczej (przejmującej) jako uczestnika rynku. Za przyjęciem takiej perspektywy przemawiały liczne czynniki zarówno regulacyjne, jak i praktyczne. W tym kontekście można jako przykład podać treść niektórych przepisów art. 44b ust. 4 u.rach., które jednoznacznie wskazują, iż wycenę określonych pozycji bilansowych (aktywów i zobowiązań przejętej jednostki) należy przeprowadzać z perspektywy jednostki przejmującej.

Przyjęta w stanowisku perspektywa jednostki przejmującej jako uczestnika rynku może powodować różnice w wycenie niektórych pozycji bilansowych w porównaniu z wymaganiami Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej. Dotyczy to głównie MSSF 13 „Ustalanie wartości godziwej”, zwłaszcza

przyjętej w nim perspektywy abstrakcyjnego uczestnika rynku. W tym kontekście KSR uznał, że zaproponowane podejście ma wartość dodatnią dla użytkowników informacji finansowej, ponieważ wycena z perspektywy jednostki przejmującej jako uczestnika rynku pozwala na odzwierciedlenie założeń i oczekiwań jej kierownictwa wobec majątku jednostki przejmowanej. Podejście takie jest spójne z innymi wytycznymi dotyczącymi ustalania wartości godziwej tych pozycji bilansowych, dla których wycena uzależniona jest od założeń jednostki przejmującej co do wykorzystania danego składnika⁸⁵.

W związku ze specyficznymi wymogami u.rach. w stanowisku niemożliwe było uwzględnienie podejścia najlepszego i najpełniejszego użytkownika, które kierunkowałoby wycenę, tak jak to ma miejsce w MSSF 13. Niemniej jednak, zakładając racjonalność kierownictwa jednostki przejmującej co do wykorzystania przejętych składników majątkowych, można oczekiwać, że brak tego elementu nie będzie powodował znaczących różnic w zakresie ustalania wartości godziwej⁸⁶.

Treść główna stanowiska rozpoczyna się od wskazania celu, na który jest ono ukierunkowane (rozliczanie połączeń metodą nabycia). Następnie określono zakres stanowiska i wprowadzono ograniczenia jego zastosowania. Ograniczenia stosowania wynikają z faktu, iż odnośne przepisy art. 44b ust. 4 u.rach. są bardzo specyficzne, w związku z tym ich zastosowanie w innych obszarach sprawozdawczości finansowej (dla innych celów niż rozliczanie połączeń metodą nabycia, dotyczące także rozliczania skutków przejęcia kontroli, współkontroli lub wywierania znaczącego wpływu dla celów sprawozdawczości skonsolidowanej) może budzić wątpliwości.

Trzecia część stanowiska zawiera definicje pojęć i ich objaśnienia. W tej części omówiono definicje wykorzystane w stanowisku, m.in. definicję samej wartości godziwej, obserwowalnych i nieobserwowalnych danych rynkowych, rynku głównego i najbardziej korzystnego rynku, do którego jednostka ma dostęp itp.⁸⁷

Kolejna część podejmuje koncepcyjne przesłanki ustalania wartości godziwej dla potrzeb rozliczania połączeń metodą nabycia. W tej części przedyskutowano zasady ustalania wartości godziwej, podejścia stosowane do ustalania wartości godziwej oraz koncepcję jednostki sprawozdawczej jako uczestnika rynku. Część ta zakończona została 20 przykładami, które obrazują koncepcyjne podejście do ustalania wartości godziwej.

85 W.A.Nowak, *Wartość godziwa czy rzetelna rynkowa?*, „Monitor Rachunkowości i Finansów” 2001, nr 10(33), s. 8–11.

86 M.Frendzel, *Przydatność informacyjna wartości godziwej jako podstawy pomiaru w rachunkowości i ograniczenia jej stosowania w praktyce*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2011.

87 W.A.Nowak, *Fair value*, „Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej im. Oskara Langego we Wrocławiu” 2001, nr 911: *Problemy wyceny w rachunkowości*, s. 187–196; M.Frendzel, *Przydatność informacyjna wartości godziwej...*; M.Frendzel, *The use of fair value in measurement of non-current tangible assets by listed companies in Poland*, „Acta Universitatis Lodzensis. Folia Oeconomica” 2011, t. 257; M.Michalak, *Wartość godziwa*, Vademecum Głównego Księgowego, wyd. elektroniczne Wolters Kluwer, 2013; W.A.Nowak, *Wartość godziwa...*, s. 8–11.

Piąta część stanowiska omawia zasady ustalania wartości godziwej składników aktywów jednostki przejętej. W części tej doprecyzowano zarówno parametry wyceny wskazane w u.rach., jak również odniesiono się do składników majątkowych, dla których ustawa nie wskazuje wprost zasad wyceny. Ustalenie wartości godziwej aktywów może bazować na różnych parametrach i technikach wyceny. Do podstawowych należą: wartość rynkowa, cena sprzedaży netto pomniejszona o opust marży zysku wynikający z kosztów doprowadzenia przez jednostkę przejmującą do sprzedaży zapasu lub znalezienia nabywcy, aktualna cena nabycia, wartość oszacowana, cena sprzedaży netto finalnego produktu pomniejszona o koszty zakończenia produkcji i opust marży zysku wynikający z kosztów doprowadzenia przez jednostkę przejmującą zapasów do sprzedaży. W piątej części umieszczono również przykłady obrazujące podstawowe zasady ustalania wartości godziwej.

Szósta część stanowiska podejmuje problematykę ustalania wartości godziwej zobowiązań i rezerw jednostki przejętej. Analogicznie do podejścia przyjętego dla aktywów, w części tej omówiono i doprecyzowano nie tylko szczegółowe zasady ustalania wartości godziwej w kontekście podanych w ustawie parametrów wyceny, lecz również odniesiono się do zobowiązań niewymienionych w art. 44b ust. 4 u.rach. Dodatkowo, umieszczone w tej części przykłady obrazują zastosowanie podstawowych rozwiązań.

Ostatnia część stanowiska wskazuje na ujawnianie informacji na temat wartości godziwej i jej ustalania. Zgodnie z zawartymi w niej wytycznymi jednostka przejmująca powinna ujawnić (odrębnie dla każdej istotnej grupy i podgrupy rodzajowej oraz pojedynczej pozycji) sposób ustalenia wartości godziwej oraz dodatkowe elementy. Przykładowo, w sytuacji, gdyby wartości godziwe pozycji z danej grupy lub podgrupy określono różnymi metodami, jednostka wskazuje zakres (w ujęciu bezwzględnym lub procentowym) w jakiej części wykorzystano różne rozwiązania.

Stanowisko nie rozwiązuje wszystkich kwestii związanych z wyceną – przygotowując stanowisko, Komitet założył, że nie będzie ono dotyczyć kwestii związanych z identyfikacją pozycji bilansowych, które podlegają wycenie. W związku z tym pominięto aspekty związane m.in. z podjęciem dyskusji wokół rozstrzygnięcia, które pozycje kwalifikują się do wyceny w wartości godziwej. Przykładowo, wątpliwość może budzić ewentualne podejście do niektórych aktywów i zobowiązań warunkowych, zwłaszcza, że ocena, które z nich spełniają definicję aktywów i zobowiązań, jest problematyczna.

Przepisy art. 44b ust. 4 u.rach. są specyficzne w kontekście bieżącego rozumienia wartości godziwej, zwłaszcza w przypadku porównania zawartego w nim podejścia z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej. Ustawa różnicuje zasady ustalania wartości godziwej od przeznaczenia składnika aktywów w jednostce przejmującej. Przykładowo, w zależności od tego czy dany składnik zostanie zaliczony do materiałów czy do towarów, jednostka przyjmie różną podstawę wyceny. W przypadku materiałów będzie to aktualna cena nabycia, zaś odnośnie do towarów – cena sprzedaży netto. Komitet podjął decyzję o zawężeniu zakresu stosowania stanowiska i wprowadzeniu odpowiedniego zastrzeżenia w tym zakresie w części określającej jego zakres. W tym kontekście uznano, że definicja wartości

godziwej, zawarta w zdaniu pierwszym w art. 28 ust. 6 ustawy, stanowi swoistą normę ogólną, zaś przyjęte w art. 44b ust. 4 podstawy wyceny konkretnych pozycji aktywów i zobowiązań stanowią normę szczególną, która ma przedmiotowe zastosowanie w rozliczaniu połączeń jednostek (lub przejęć zorganizowanych ich części).

2.3.6. Kryptoaktywa i kryptozobowiązania w rachunkowości – Ekspertyza KSR

Ekspertyza przygotowana na zlecenie Departamentu Efektywności Wydatków Publicznych i Rachunkowości Ministerstwa Finansów w 2021 r. podejmuje problematykę ujęcia, wyceny i prezentacji kryptoaktywów i kryptozobowiązań dla potrzeb sprawozdawczości finansowej. Wskazane opracowanie przygotowano, przyjmując założenie, że kryptoaktywa to cyfrowe odzwierciedlenie wartości lub praw, które można przenosić i przechowywać w formie elektronicznej z wykorzystaniem technologii rozproszonego rejestru lub podobnej. Kryptozobowiązania definiowano jako obowiązki (zobligowania) wynikające z emisji kryptoaktywów, które tworzą (kreują) obecny obowiązek emitenta do przeniesienia na posiadacza kryptoaktywów ekonomicznych zasobów (w tym usług) lub przyznania mu dostępu do ekonomicznych zasobów. Przekazywane zasoby mogą przyjmować formę zarówno zdigitalizowaną (cyfrową), jak i niezdigitalizowaną (niecyfrową).

Aktualnie w gospodarce widoczna jest różnorodność i mnogość narzędzi i instrumentów określanych kryptoaktywami (odpowiednio kryptozobowiązaniami). Pod pojęciem tym kryją się zarówno kryptowaluty (np. bitcoin), tokeny użytkowe, tokeny hybrydowe oraz zbliżone rozwiązania informatyczne. Powoduje to znaczące problemy z ich właściwym odzwierciedleniem w sprawozdaniu finansowym. Identyfikacja określonych praw wynikających z kryptoaktywów dla ich posiadacza (i odpowiednio obowiązków z kryptozobowiązań dla emitenta), a także ich charakteru oraz znaczące utrudnienia w interpretacji regulacji rachunkowości mogą znacząco przyczyniać się do różnych rozwiązań księgowych do ich ujęcia, wyceny i prezentacji ze strony osób przygotowujących sprawozdania finansowe. W konsekwencji tego użytkownik informacji finansowej może otrzymać informacje, które są nieporównywalne, niejasne lub trudne do zrozumienia w kontekście istniejących rozwiązań rachunkowości⁸⁸.

Przeprowadzona w kontekście ekspertyzy analiza wskazuje, że polskie przepisy rachunkowości dają możliwość odzwierciedlenia w sprawozdaniu finansowym kryptoaktywów i kryptozobowiązań, jednak przyjęte w ustawie lub aktach wykonawczych wytyczne są niekompletne, niespójne oraz mało precyzyjne. W pierwszej kolejności można wskazać, że przyjęte w ustawie o rachunkowości definicje

88 M.Frendzel, *Kryptowaluty w systemie finansowo-księgowym*, „Zeszyty Metodyczne Rachunkowości” 2023, nr 8 (584), s. 10.

nie pozwalają na jednoznaczną kwalifikację niektórych pozyskanych przez jednostkę kryptoaktywów i wyemitowanych przez nią kryptozobowiązań. Problemy definicyjne wiąże się m.in. z niesprecyzowanym sposobem identyfikowania aktywów wykorzystywanych w działalności operacyjnej oraz utrzymywanych w celach inwestycyjnych. Kwestia ta jest o tyle istotna w kontekście kryptoaktywów, że mają one często wiele cech ekonomicznych charakterystycznych dla obu tych grup, a także dla aktywów finansowych (np. jednorodność oraz istnienie aktywnego rynku), podczas gdy wiele z nich nie spełnia definicji takich pozycji.

Przykładami kwestii problematycznych mogą być zasady klasyfikacji kryptoaktywów do zapasów. Zapasy w ustawie o rachunkowości nie są zdefiniowane (w ustawie pojawia się definicja rzeczowych aktywów trwałych, którą można interpretować jako węższą w stosunku do zapasów). Dodatkowo, użyte w ustawie określenie „rzeczowe” nie ma potwierdzenia w identyfikacji niektórych pozycji zaliczanych do np. towarów – towary mogą obejmować zasoby posiadające postać niematerialną (przykładowo, licencje do odsprzedaży).

Inną problematyczną kwestią jest sposób ujęcia przeszacowań, gdy jednostka gospodarcza uznaje wartość rynkową (godziwą) za właściwą podstawę do wyceny bilansowej pozycji. Przykładowo, zgodnie z wytycznymi ustawowymi skutki przeszacowania kryptoaktywów zaliczonych do inwestycji w wartości niematerialne i prawne będą wykazywane co do zasady jako pozostałe przychody/koszty operacyjne, zaś dla identycznych pozycji zaliczonych do inwestycji krótkoterminowych – w przychodach/kosztach finansowych. W rezultacie w różnych podmiotach skutki przeszacowania identycznych pozycji pod względem rodzajowym będą różnie wykazywane, w zależności od tego czy są zaliczone do aktywów obrotowych, czy do trwałych.

W kontekście przepisów ustawowych wątpliwości budzą również zasady ustalania wartości godziwej, gdy jednostka gospodarcza decyduje się na wycenę takich pozycji w odniesieniu do tego parametru wyceny. Ustawa nie odnosi się do zasad ustalania wartości godziwej, hierarchii ustalania, wyboru rynków odniesienia, uwzględniania kosztów transakcyjnych, a także kwestii praktycznych, np. jaki moment ustalenia wartości godziwej przyjąć, gdy składnik jest notowany w obrocie ciągłym (24/7). W tym kontekście szczególnie problematyczne może być szacowanie wartości godziwej pozycji nienotowanych lub notowanych na rynkach nieaktywnych.

Brak jednoznacznego podejścia w zakresie ujmowania kryptoaktywów pojawia się również w odniesieniu do zasady prezentacji transakcji sprzedaży kryptoaktywów utrzymywanych w ramach operacyjnej działalności gospodarczej – czy transakcje wykazywać w drodze kompensaty (przychody ze sprzedaży minus koszty sprzedanych aktywów), czy w „szyku rozwartym”. Dodatkowo, kwestią problematyczną jest to, czy sam fakt uznawania obrotu kryptoaktywami za działalność podstawową jest przesłanką do odrębnego wykazywania przychodów operacyjnych i kosztów. W przypadku znaczącego obrotu na rynku tego typu składnikami jednostka może wykazywać znaczące przychody i koszty, podczas gdy np. instytucje

finansowe przeprowadzające zbliżone operacje na aktywach finansowych wykazywać będą jedynie zyski (lub straty) z takich pozycji (przychody i koszty będą netowane do rachunku zysków i strat).

W praktyce wątpliwości mogą budzić również zasady rozliczania transakcji zamiany (wymiany) kryptoaktywów na inne kryptoaktywa oraz kryptoaktywów na nie-kryptoaktywa inne niż środki pieniężne. W kontekście łatwej wymienialności wielu kryptoaktywów na środki pieniężne, a także istnienia stabilnych tokenów płatniczych pojawiają się niejednoznaczności, czy rozwiązania przyjęte w Stanowisku KSR w sprawie ujęcia transakcji zamiany składnika aktywów niepieniężnych na inny składnik aktywów niepieniężnych są uzasadnione. Dodatkowo prowadzi to do rozważania, czy zamiana kryptoaktywów powinna być traktowana jako ujęcie przychodu (i odpowiednio kosztu) z tego tytułu.

Obszarem niejednoznaczności są również zasady wykazywania kryptozobowiązań, gdy nie są one identyfikowane jako zobowiązania finansowe (np. brak umowy), jednak ze względu na istnienie zwyczajowo oczekiwanego zobowiązania są do nich bardzo zbliżone. Przykładowo, czy emitent stabilnych kryptowalut (np. powiązanych ściśle z jakąś walutą lub instrumentem), który realizuje to powiązanie wyłącznie w ramach własnego zobligowania się do określonych działań, powinien identyfikować określone zobowiązania.

Kwestią wymagającą rozważenia są również zasady ujmowania przychodów z tytułu wyemitowanych krypto aktywów, gdy świadczenie do realizacji nie jest jednoznacznie sprecyzowane lub jednostka ma możliwość rozliczenia tokenu w różny sposób, a także brak jednoznacznych wymogów odnośnie do ujawnień dotyczących kryptoaktywów i kryptozobowiązań (w pewnych okolicznościach użytkownik informacji finansowej może nie wiedzieć, że jednostka sprawozdawcza inwestuje w kryptoaktywa mimo przygotowania informacji dodatkowej zgodnie z wymaganiami ustawowymi), w tym analiz dotyczących wrażliwości, sposobu ustalenia wartości godziwej itp.

Należy wskazać, że dopuszczalne w kontekście ustawy o rachunkowości zasady ujmowania i wyceny różnią się od rozwiązań podatkowych, zwłaszcza w kontekście podatku dochodowego. Jednak w związku z brakiem odniesienia do tych zagadnień w ustawie o rachunkowości lub KSR można odnieść wrażenie, że zagadnienia te nie są uregulowane w rachunkowości lub że istnieje dowolność rozwiązań.

Na podstawie przeprowadzonej analizy regulacji prawnych i rachunkowych oraz ze względu na specyfikę kryptoaktywów uzasadniony jest postulat zmiany ustawy o rachunkowości w celu odzwierciedlenia w niej podejścia pozwalającego na uwzględnienie cech ekonomicznych kryptoaktywów i kryptozobowiązań oraz związanego z nimi ryzyka. Warto wspomnieć, że w tym kontekście wykorzystanie regulacji międzynarodowych (MSSF) jako bazy przygotowania zmian jest nieuzasadnione, ponieważ rozwiązania międzynarodowe są zdywersyfikowane i nie pozwalają odzwierciedlić istoty ekonomicznej kryptoaktywów w różnych konfiguracjach. W związku z tym należałoby rozważyć różne kierunki zmian ustawy. Jednym z podstawowych rozwiązań jest wprowadzenie do ustawy definicji i wypracowanie odrębnych zasad ujmowania, wyceny, prezentacji i ujawniania informacji

dla tej grupy aktywów i zobowiązań, które wypełniałyby oczekiwania użytkowników informacji finansowej. Taki kierunek zmian mógłby bazować na wymaganiach stosowanych w odniesieniu do innych, zbliżonych pozycji np. aktywów finansowych i zobowiązań finansowych bądź mógłby być poprzedzony poznaniem opinii wskazanej grupy adresatów informacji finansowej. Oczywiście, możliwe jest również odroczenie prac nad zmianami przepisów rachunkowości do momentu ukształtowania się prawnej nomenklatury związanej z analizowanym obszarem, w szczególności do momentu wejścia w życie regulacji dotyczących rynku kryptoaktywów, jednak spowoduje to lukę informacyjną dla inwestorów w tym okresie.

Alternatywnym, możliwym rozwiązaniem jest dostosowanie regulacji rachunkowości do regulacji podatkowych w zakresie podatku dochodowego (w szczególności dla jednostek niebadanych, w tym małych i mikro), z uwzględnieniem ewentualnych odpisów aktualizujących ujmowanych w wyniku finansowym okresu. Takiemu podejściu towarzyszyć mógłby obowiązek przygotowania i ujawnienia odpowiednich informacji w informacji dodatkowej, np. informacji o bieżącej (na moment bilansowy) wartości godziwej, potencjalnym wpływie na wynik finansowy w przypadku sprzedaży itp. Warto wspomnieć, że rozwiązania podatkowe przyjmują konserwatywne podejście do ustalania zysków/strat z takich pozycji, co może wpisywać się w zastosowanie przewidzianej ustawą zasady ostrożności i prowadziłyby do ograniczenia zmienności wyceny i ustalania wyniku finansowego jednostek inwestujących w kryptoaktywa.

Innym możliwym rozwiązaniem byłoby wprowadzenie do ustawy ogólnych zasad dotyczących ujmowania, wyceny i prezentacji, które pozwalałyby podmiotom na implementację jej przepisów z uwzględnieniem przeznaczenia składników i ich uwarunkowań ekonomiczno-prawnych, celu ich utrzymywania przez jednostkę, jej modelu biznesowego itp. Uogólnienie przepisów ustawy i wprowadzenie rozwiązań szczegółowych do rozporządzeń wykonawczych lub standardów KSR pozwoliłoby na ujmowanie wszelkich nowo pojawiających się transakcji i zasobów bez konieczności modyfikacji ustawy. Możliwa do rozważenia nowela mogłaby zmienić ustawowe umocowanie standardów i stanowisk KSR, co pozwoliłoby na doprecyzowanie i uszczegółowienie ogólnych wytycznych ustawowych w ramach prac Komitetu.

Rozdział 3

Stosowanie krajowych standardów i stanowisk w obszarze gospodarczym, akademickim i zawodowym – wyniki badań

3.1. Standardy i stanowiska KSR w praktyce: środowisko gospodarcze

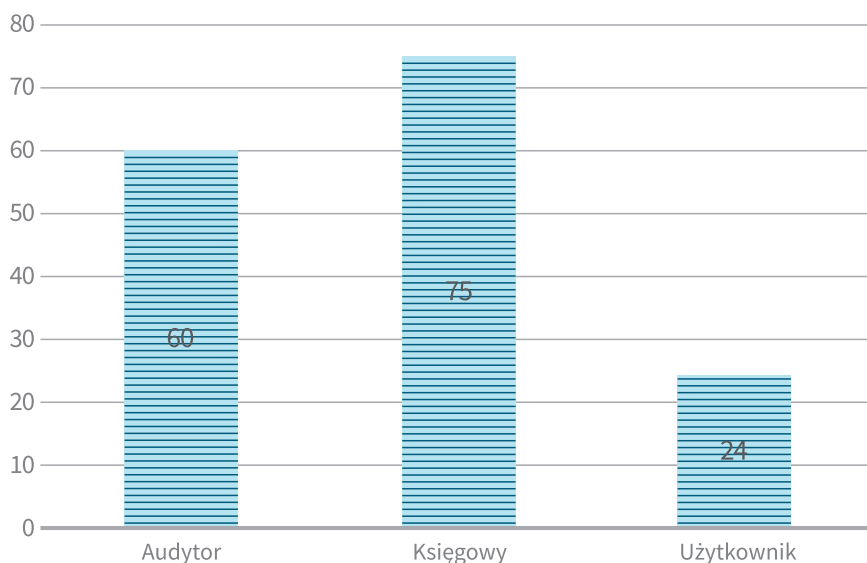
3.1.1. Wykorzystanie KSR przez podmioty gospodarcze prowadzące działalność w Polsce – wyniki badania ankietowego

Celem badania, prezentowanego w niniejszym podrozdziale, była ocena stopnia wykorzystania i potrzeb opracowywania środowiskowych regulacji rachunkowości (takich jak standardy i stanowiska KSR, dalej także KSR, oznaczające wszelkie dokumenty wydawane przez Komitet Standardów Rachunkowości) oraz zebranie propozycji udoskonalenia istniejących stanowisk i standardów, a także wskazanie obszarów, w których istnieje potrzeba opracowania nowych regulacji środowiskowych.

Badanie zostało zrealizowane na użytek Komitetu Standardów Rachunkowości, przez zespół prof. Stanisława Hońko z Uniwersytetu Szczecińskiego. Autorzy niniejszej monografii uzyskali zgodę na dostęp do danych źródłowych badania – bazy pytań z odpowiedziami. Badanie miało formę CAWI (ang. Computer-Assisted Web Interview) z wykorzystaniem kwestionariusza umieszczonego na stronach internetowych Ministerstwa Finansów, miesięcznika „Rachunkowość” oraz Polskiej Izby Biegłych Rewidentów. Kwestionariusz ankietowy składał się z 86 pytań.

Tak duża ich liczba wynikała z uwzględnienia szczegółowych kwestii służących zebraniu propozycji udoskonalenia istniejących stanowisk i standardów oraz służyła wskazaniu obszarów, w których istnieje potrzeba opracowania nowych regulacji środowiskowych. Zakładano tym samym, że większość respondentów pominie znaczną część pytań związanych z rekomendacjami zmian w stanowiskach i standardach KSR. Pytania miały zarówno charakter zamknięty, jak i otwarty. Badanie było skierowane do księgowych, biegłych rewidentów, nauczycieli akademickich oraz użytkowników informacji z rachunkowości, w tym osób zarządzających podmiotami gospodarczymi.

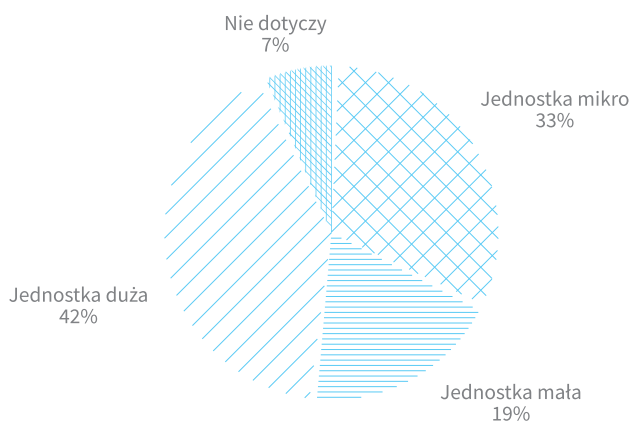
Badanie było przeprowadzone w dwóch fazach. W fazie pierwszej, pilotażowej, trwającej od 20 października 2023 r. do 19 marca 2024 r. zostało zebranych 11 wypełnionych ankiet. Faza ta służyła walidacji ankiety, w tym weryfikacji stopnia jej zrozumiałości. Faza druga, zasadnicza, trwała od 20 marca 2024 r. do 28 czerwca 2024 r. Ogółem, w fazie zasadniczej zebranych zostało 120 wypełnionych ankiet. Skład próby badawczej według zawodu (funkcji) i wielkości przedsiębiorstwa został przedstawiony na rysunkach 3.1.1 oraz 3.1.2.



Rysunek 3.1.1. Informacje o respondentach badania ankietowego – rozkład według zawodu/funkcji

Źródło: opracowanie własne na podstawie wyników badania ankietowego zrealizowanego przez zespół prof. Stanisława Hońko z Uniwersytetu Szczecińskiego.

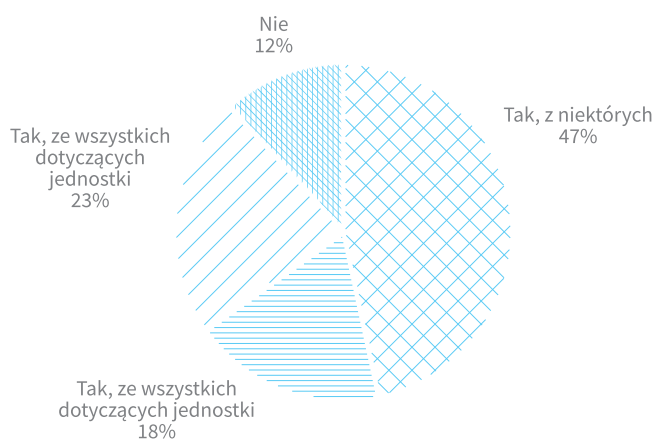
Wymienione odpowiedzi nie sumują się do 120, ponieważ część respondentów pełni kilka ról na raz, np. są księgowymi i biegłymi rewidentami. Łączenie wielu ról stanowi dodatkowy, interesujący wynik badania.



Rysunek 3.1.2. Informacje o respondentach badania ankietowego – rozkład według wielkości jednostki

Źródło: opracowanie własne na podstawie wyników badania ankietowego zrealizowanego przez zespół prof. Stanisława Hońko z Uniwersytetu Szczecińskiego.

Analizując skład badanej próby, można zauważyć, że największą część respondentów stanowiły osoby zatrudnione w dużych podmiotach gospodarczych (41,7% ankietowanych), choć w badanej próbie również licznie były reprezentowane mikroprzedsiębiorstwa (32,5% ankietowanych). Wyniki badania ankietowego uzupełniają zatem wyniki badania archiwalnego, którego rezultaty przedstawiono w punkcie 3.1.1. Na rysunku 3.1.3 został zaprezentowany udział stosowania KSR w badanej próbie.



Rysunek 3.1.3. Zakres stosowania KSR

Źródło: opracowanie własne na podstawie wyników badania ankietowego zrealizowanego przez zespół prof. Stanisława Hońko z Uniwersytetu Szczecińskiego.

Wyniki ankiety wskazują, że zdecydowana większość respondentów – 106 spośród 120, czyli 88,3% ankietowanych, korzysta ze stanowisk i ze standardów KSR. Wynik ten pozwala na postawienie tezy, że stosowanie stanowisk i standardów jest powszechne¹. Stosowanie wszystkich standardów (w tym w zakresie dotyczącym działalności danej jednostki) deklaruje 41,6% respondentów. Pozostałe 46,7% stosuje tylko niektóre standardy, na co zezwala § 3.2.2.a KSR nr 7 „Zmiany zasad (polityki) rachunkowości, wartości szacunkowych, poprawianie błędów, zdarzenia następujące po dniu bilansowym – ujęcie i prezentacja”.

Na rysunku 3.1.4 została przedstawiona częstość wskazanych przez respondentów przyczyn korzystania z KSR.

Przyczyny	Liczba odpowiedzi
Zawierają praktyczne przykłady	71
Są przydatne przy rozwiązywaniu zagadnień z zakresu rachunkowości	68
Są przydatne przy określaniu niezbędnego zakresu ujawnień informacji finansowych	66
Stanowią wiarygodne źródło wiedzy	52
Ułatwiają interpretację ustawy	42
Inne	7

Rysunek 3.1.4. Rozkład przyczyn stosowania KSR

Źródło: opracowanie własne na podstawie wyników badania ankietowego zrealizowanego przez zespół prof. Stanisława Hońko z Uniwersytetu Szczecińskiego.

Przyczyny stosowania KSR podało 106 respondentów. Wymienione odpowiedzi nie sumują się do 106, ponieważ część respondentów podała jednocześnie kilka przyczyn. Ankietowani, którzy zadeklarowali korzystanie ze standardów i stanowisk KSR, jako najczęstsze przyczyny ich wykorzystania wskazali praktyczne przykłady ilustrujące zastosowanie lub rozumienie określonych ich zapisów. Równie istotna była użyteczność standardów w rozwiązywaniu bieżących problemów księgowych w zakresie objętym danym KSR, jak również wsparcie w interpretacji zapisów ustawy o rachunkowości. Ostatni z wymienionych powodów należy prawdopodobnie wiązać z faktem, iż KSR stanowią uzupełnienie syntetycznych zapisów ustawowych albo kwestii w nich nieuregulowanych (luk regulacyjnych), przez co przyczyniają się do niwelowania wątpliwości i konieczności poszukiwania rozwiązań w prasie branżowej lub innych źródłach pozaregulacyjnych. Zasadność przedstawionej argumentacji zdaje się potwierdzać czwarta w kolejności wskazywana przez respondentów przyczyna stosowania KSR, tj. określenie, że stanowią one wiarygodne źródło wiedzy.

¹ Autorzy monografii wskazują przy tym na ograniczenie badania w postaci braku reprezentatywności próby. Nie można zatem uogólniać wniosków na całą populację. Wymaga to realizacji dalszych badań.

Jako najczęstsze przyczyny braku zastosowania stanowisk i standardów KSR ankieterzy wskazali brak uwzględnienia zagadnień specyficznych dla danej jednostki, brak wiedzy na temat standardów i stanowisk KSR. Respondenci, jako przyczynę braku wykorzystania, wskazywali też inne źródła interpretacji zagadnień zawartych w ustawie o rachunkowości, takie jak prasa branżowa czy własny osąd.

Na rysunkach 3.1.5 i 3.1.6 została zaprezentowana częstość korzystania z konkretnych standardów i stanowisk KSR.

KSR	Liczba respondentów	Udział w badanej grupie (120)
KSR 7	82	68,33%
KSR 11	81	67,50%
KSR 5	78	65,00%
KSR 6	75	62,50%
KSR 1	74	61,67%
KSR 2	68	56,67%
KSR 15	60	50,00%
KSR 3	55	45,83%
KSR 9	55	45,83%
KSR 4	54	45,00%
KSR 14	51	42,50%
KSR 13	49	40,83%
KSR 8	43	35,83%
KSR 12	27	22,50%
KSR 10	25	20,83%

Rysunek 3.1.5. Zastosowanie konkretnych standardów KSR

Źródło: opracowanie własne na podstawie wyników badania ankietowego zrealizowanego przez zespół prof. Stanisława Hońko z Uniwersytetu Szczecińskiego.

Dwudziestu czterech ankieterów (20% badanej próby) określiło, że wykorzystuje wszystkie standardy. Jako najczęściej stosowane standardy KSR ankieterzy wskazali (wartości procentowe zostały wyliczone z uwzględnieniem respondentów stosujących wszystkie standardy):

- KSR nr 7 „Zmiany polityki rachunkowości” (68,3%),
- KSR nr 11 „Środki trwałe” (67,5%),
- KSR nr 5 „Leasing, najem, dzierżawa” (65%),
- KSR nr 6 „Rezerwy, bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów, zobowiązania warunkowe” (62,5%),
- KSR nr 1 „Rachunek przepływów pieniężnych” (61,7%).

Na uwagę zasługuje dominujące wykorzystanie w praktyce gospodarczej KSR nr 7. Uwzględniając respondentów, którzy wskazali wykorzystanie wszystkich standardów, bez wskazywania poszczególnych z nich, to z KSR nr 7 korzysta aż 68,3% ankieterów. Jednocześnie z tego standardu korzysta największy odsetek

respondentów wskazujących na stosowanie tylko wybranych KSR. Taki wynik można tłumaczyć szerokim zakresem tematycznym KSR nr 7 (objaśnienie zakresu polityki rachunkowości i jej zmian, posługiwanie się osądem w sprawach nieuregulowanych w przepisach, korekta błędów, identyfikacja i zasady ujmowania skutków zdarzeń po dniu bilansowym, zapewnienie porównywalności sprawozdań finansowych). Większość z tych problemów jest jedynie syntetycznie wskazana w u.rach., stąd standard stanowi istotne źródło uzupełniające zasady postępowania we wskazanych sytuacjach. Nie bez znaczenia pozostaje także to, że to właśnie KSR nr 7 reguluje kwestie możliwego zakresu stosowania KSR w rachunkowości jednostek gospodarczych, w tym całkowitą rezygnację z nich, oraz zasady ujawniania informacji na ten temat.

Z kolei jako oczekiwany można określić wysoki stopień wykorzystania KSR nr 11 „Środki trwałe”. Wskazało na niego łącznie 67,5% respondentów. Wysoka pozycja KSR nr 11 w rankingu popularności wynika prawdopodobnie z powszechności występowania środków trwałych w jednostkach gospodarczych oraz ich wysokiego udziału w sumie bilansowej, na co zwracano uwagę w podrozdziale 2.2.5. Jednocześnie problematyka zasad identyfikacji, ujmowania i wyceny środków trwałych jest relatywnie szeroka i złożona, a nadto odnosi się do szeregu uregulowań zewnętrznych względem przepisów rachunkowości (np. prawo budowlane, przepisy podatkowe, dyrektywy maszynowe).

Podobnie nie stanowi zaskoczenia wysoki stopień wykorzystania KSR nr 5 „Leasing, najem, dzierżawa”. Standard ten także dotyczy szeroko występującego w praktyce gospodarczej sposobu pozyskiwania i finansowania środków trwałych, podczas gdy w u.rach. poświęcono temu zagadnieniu zaledwie symboliczną uwagę. Tymczasem standard zawiera wiele praktycznych rozwiązań ewidencyjnych oraz z zakresu wyceny przedmiotu leasingu i zobowiązań leasingowych, z punktu widzenia korzystającego i finansującego, oraz w przekroju poszczególnych rodzajów leasingu, w tym także w ujęciu podatkowym (zob. rozdz. 2.2.3).

Innym standardem, który obejmuje problematykę powszechnie występującą w jednostkach gospodarczych, niezależnie od ich typu lub przedmiotu działalności, jest KSR nr 6, co tłumaczyć może tak wysokie jego wykorzystanie wśród respondentów (62,5% ogółu). Ocena tego wyniku powinna uwzględniać fakt, że 32,5% respondentów ogółem reprezentowało jednostki mikro, które mogą skorzystać ze zwolnienia w zakresie tworzenia rezerw i rozliczeń międzyokresowych (stosowania zasady ostrożności). W tym samym kontekście należy oceniać udział procentowy wskazań dotyczących KSR nr 1 „Rachunek przepływów pieniężnych”, gdyż obowiązek jego stosowania obejmuje co do zasady większe podmioty, podlegające badaniu przez biegłego rewidenta (art. 64 ust. 1 u.rach.). Biorąc więc pod uwagę fakt, że tylko 48,4% reprezentowało jednostki niebędące mikro i małymi, oznacza to, że niemal wszyscy potencjalnie zobligowani do sporządzania tego sprawozdania korzystają z KSR nr 1. Dostarcza on bowiem wielu praktycznych wskazówek technicznych niezbędnych do przygotowania sprawozdania, podczas gdy ustawa o rachunkowości traktuje ten temat bardzo pobieżnie.

Większość z KSR, które wskazała mniejsza liczba respondentów, dotyczy zagadnień o charakterze specyficznym lub odnosi się do wybranych typów podmiotów lub branż, stąd uzyskane wyniki należy ocenić jako oczekiwane, niemniej ich interpretacja powinna uwzględniać wskazane uwarunkowania. Na tym tle nieco rozczarowuje relatywnie niskie wykorzystanie KSR nr 13 „Koszt wytworzenia”. Z drugiej strony wynik ten nie dziwi, jeśli uwzględnić fakt, że rachunek kosztów, który jest jednym z obszarów regulacyjnych tego standardu, związany z podsystemem rachunkowości zarządczej, pozostawał od zawsze poza obszarem uregulowań w jednostkach sektora prywatnego.

KSR	Liczba respondentów	Udział w badanej grupie (120)
Stanowisko w sprawie niektórych zasad prowadzenia ksiąg rachunkowych	76	63,33%
Stanowisko w sprawie inwentaryzacji drogą spisu z natury zapasów materiałów, towarów, wyrobów gotowych i półproduktów	75	62,50%
Stanowisko w sprawie zasady rzetelnego i jasnego obrazu w realizacji przepisów art. 4 ust. 1 oraz 1a i 1b ustawy o rachunkowości	54	45,00%
Stanowisko w sprawie wykazywania działalności przewidzianej do zaprzestania lub zaprzestanej oraz ujawniania informacji na ten temat	37	30,83%
Stanowisko w sprawie ujęcia transakcji zamiany składnika aktywów niepieniężnych na inny składnik aktywów niepieniężnych	33	27,50%
Stanowisko Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie rozrachunków z kontrahentami	33	27,50%
Stanowisko w sprawie księgowego ujęcia praw majątkowych wynikających ze świadectw pochodzenia energii wytworzonej w odnawialnych źródłach energii	26	21,67%
Stanowisko Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie ujęcia wyceny i prezentacji gruntów przekazanych w użytkowanie wieczyste w sprawozdaniach finansowych jednostek samorządu terytorialnego, a także w sprawie przekształcenia prawa wieczystego użytkowania tych gruntów w prawo własności	24	20,0%
Stanowisko w sprawie księgowego ujęcia uprawnień do emisji gazów cieplarnianych	21	17,50%
Stanowisko w sprawie wykazywania przez spółdzielnie mieszkaniowe w sprawozdaniu finansowym funduszy własnych oraz ustalania wyniku finansowego	20	16,67%

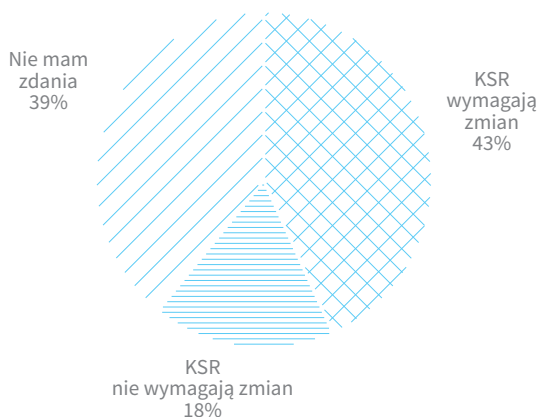
Rysunek 3.1.6. Zakres stosowania stanowisk KSR

Źródło: opracowanie własne na podstawie wyników badania ankietowego zrealizowanego przez zespół prof. Stanisława Hońko z Uniwersytetu Szczecińskiego.

Dwudziestu ankietowanych (15% badanej próby) wskazało, że wykorzystuje wszystkie stanowiska.

Jako najczęściej stosowane stanowiska KSR respondenci wskazali stanowisko w sprawie niektórych zasad prowadzenia ksiąg rachunkowych i stanowisko w sprawie inwentaryzacji drogą spisu z natury zapasów materiałów, towarów, wyrobów gotowych i półproduktów. Popularność stosowania pierwszego z wymienionych stanowisk wynikać może po części z faktu, iż zapisy ustawowe w tym względzie (rozdział 2 u.rach) są dość archaiczne – pochodzą z połowy lat 90. XX w., podczas gdy zmiany w sferze technologii informatycznych i informacyjnych, jak również formy prowadzenia rachunkowości (np. szerokie zastosowanie outsourcingu – SSC/BPO, a także biur rachunkowych) uległy diametralnym zmianom. Zastosowania drugiego KSR pod względem częstości wynika prawdopodobnie z odmiennych przyczyn. Po pierwsze, każda jednostka ma obowiązek prowadzenia inwentaryzacji w sposób regularny. Po drugie, standard reguluje wiele praktycznych kwestii nieuregulowanych wystarczająco szczegółowo w ustawie, takich jak technika i dokumentacja spisu z natury czy sposób rozliczania różnic inwentaryzacyjnych.

Na rysunku 3.1.7 został zaprezentowany rozkład procentowy odpowiedzi w zakresie zdania respondentów o koniecznej zmianie (aktualizacji) KSR w ich obecnym (w okresie przeprowadzania ankiety) brzmieniu.



Rysunek 3.1.7. Potrzeba zmian KSR w ich aktualnym brzmieniu

Źródło: opracowanie własne na podstawie wyników badania ankietowego zrealizowanego przez zespół prof. Stanisława Hońko z Uniwersytetu Szczecińskiego.

Wyniki ankiety wskazują, że istotna część ankietowanych (43,3%) dostrzega potrzebę zmiany treści stanowisk lub standardów KSR, w związku z koniecznością ich dostosowania do zmieniających się wymogów prawa (np. prawa podatkowego w przypadku standardu dotyczącego podatku odroczonego) w lub rzeczywistości gospodarczej. 17,5% respondentów nie widzi takiej potrzeby, a pozostali, 39,2% ankietowanych, nie ma zdania.

3.1.2. Wykorzystanie KSR przez największe podmioty gospodarcze prowadzące działalność w Polsce

W celu zbadania stopnia wykorzystania przez podmioty gospodarcze w praktyce zastosowania KSR, których projekty zostały opracowane przez pracowników Katedry Rachunkowości WZ UŁ, przeprowadzono badanie archiwalne w formie analizy sprawozdań finansowych największych podmiotów gospodarczych prowadzących działalność gospodarczą w Polsce.

Na podstawie rankingu gazety „Rzeczpospolita” (*Lista 500 Rzeczpospolitej*, XXV edycja, 2024²) zidentyfikowano 50 największych podmiotów działających w Polsce, a następnie pozyskano ich sprawozdania finansowe (m.in. z Krajowego Rejestru Sądowego oraz stron internetowych tych jednostek) dla potrzeb dalszej analizy. Na podstawie rocznych sprawozdań finansowych określono jednostki gospodarcze, które w 2023 r. i w latach poprzednich stosowały przepisy u.rach. W wyniku tego procesu wyeliminowano 30 jednostek, które stosowały Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej. W pozostałej grupie podmiotów przeprowadzono pogłębioną analizę sprawozdań finansowych ukierunkowaną na identyfikację podmiotów stosujących KSR, których projekty zostały opracowane przez pracowników Katedry Rachunkowości WZ UŁ. Analizę tę przeprowadzono zarówno na podstawie umieszczonego w sprawozdaniach finansowych opisu polityki rachunkowości, jak również pod względem jakiegokolwiek nawiązania lub bezpośredniego odniesienia w treści sprawozdań (m.in. w informacji dodatkowej) do tych regulacji.

Uzyskane wyniki analizy ujawniły, że tylko jedna jednostka gospodarcza (PZU SA) spośród badanych wskazała, że stosuje generalnie wszystkie KSR w sprawach nieuregulowanych w u.rach. Wśród pozostałych 19 podmiotów zidentyfikowano 5, które jednoznacznie odniosły się do KSR w swoich sprawozdaniach finansowych, co wyraźnie wskazuje, że podmioty te wykorzystały wspomniane regulacje w przygotowaniu sprawozdań finansowych. Regulacje opracowane przez pracowników Katedry Rachunkowości WZ UŁ, które w jakikolwiek sposób znalazły swoje odniesienie w sprawozdaniach finansowych, obejmowały: KSR nr 1, KSR nr 3 lub KSR nr 5. Podmioty, które odniosły się do przedmiotowych KSR, należały do różnych sektorów: usług, sprzedaży detalicznej, produkcji przemysłowej i produkcji żywności.

Należy podkreślić, że brak odniesienia do KSR nie oznacza jednoznacznie, że pozostałe jednostki nie stosowały zawartych w nich rozwiązań i wytycznych w jakimkolwiek zakresie, lecz że nie odniosły się do nich w swoich sprawozdaniach finansowych. Analogicznie, wśród podmiotów odnoszących się wprost do wskazanych KSR, mogły znaleźć się również takie, które zastosowały inne KSR przygotowane przez pracowników Katedry Rachunkowości WZ UŁ, lecz nie wspomniały tego w sprawozdaniach finansowych.

2 Lista 500 Rzeczpospolitej, <https://rankingi.rp.pl/lista500/2023#four> (dostęp: 15.03.2025).

Podsumowując, można stwierdzić, że w ujęciu względnym 30% największych podmiotów, stosujących regulacje krajowe rachunkowości, zadeklarowało wykorzystanie niektórych rozwiązań zawartych w KSR, których projekty zostały opracowane przez pracowników Katedry Rachunkowości. Stanowi to znaczącą część przeanalizowanej populacji, a zatem potwierdza wpływ KSR na krajowy system rachunkowości. Należy podkreślić przy tym istotne ograniczenia tego badania wynikające z kilku przyczyn: po pierwsze, największe podmioty gospodarcze najczęściej korzystają z Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej (MSSF), po drugie, jednostki gospodarcze nie mają obowiązku, w przeciwieństwie do MSSF, ujawniania zastosowania KSR w sprawozdaniach finansowych, po trzecie, objęcie badaniami wyłącznie największych podmiotów stanowi jego istotne ograniczenie.

3.1.3. Inne obszary wykorzystania KSR w praktyce gospodarczej – badanie pilotażowe

Na potrzeby realizacji celu niniejszej monografii, oprócz badania zakresu stosowania KSR w praktyce największych polskich przedsiębiorstw, którego wyniki przedstawiono w podrozdziale 3.1.2, przeprowadzono także badanie pilotażowe mające na celu ujawnienie innych obszarów wykorzystania KSR ogółem lub KSR autorstwa pracowników Katedry Rachunkowości WZ UŁ w praktyce gospodarczej. Przedmiotem pilotażu były przede wszystkim obszary zastosowania KSR nr 11 „Środki trwałe”, który na moment powstania monografii był najnowszym Standardem, opracowanym przez pracowników ŁSzR (prof. E.Walińska, dr P.Czajor, dr M.Michalak, dr A.Wencel oraz W.Bojanowski³). Dodatkowym argumentem był fakt, że zgodnie z wynikami badań ankietowych omówionych w punktach 3.1.1 i 3.1.2 standard ten należy do najczęściej wykorzystywanych przez polskie podmioty gospodarcze, jak również w procesie kształcenia w uczelniach wyższych.

Badanie zostało przeprowadzone w styczniu 2025 r. z wykorzystaniem bazy danych Lex Wolters Kluwer – System Internetowej Informacji Prawnej.

Przeprowadzone badanie pozwoliło zidentyfikować trzy zasadnicze obszary wykorzystania przedmiotowych standardów w praktyce gospodarczej, w tym w sektorze publicznym. Standardy te stały się podstawą:

- 1) **kształtowania polityki rachunkowości** instytucji państwowych i samorządowych, w tym bazą wytycznych resortowych w zakresie kształtowania ich systemów finansowo-księgowych;
- 2) **kształtowania i propagowania rozwiązań praktycznych w obszarze sprawozdawczości i księgowości** podmiotów gospodarczych w uznanych, opiniotwórczych portalach doradczych, takich jak np. Internetowy System Prawny Lex;

³ Byli pracownik Katedry Rachunkowości WZ UŁ.

- 3) **wyroków Sądów Powszechnych w Polsce lub organów Administracji Skarbowej w Polsce**, albo powołań procesowych stron w postępowaniach przed tymi sądami i organami podatkowymi, pochodzących z systemu orzeczeń sądowych i interpretacji organów Administracji Skarbowej.

W ostatnim obszarze oddziaływania wstępnemu badaniu poddano także KSR nr 5 „Leasing, najem, dzierżawa” autorstwa dr. hab. M. Turzyńskiego oraz KSR nr 8 „Działalność deweloperska”, którego autorem był dr J. Kalinowski.

Przeprowadzony pilotaż wyznacza kierunki dalszych pogłębionych badań w przedmiotowym zakresie, mających na celu kompleksową ocenę stopnia wykorzystania oraz oddziaływania gospodarczego i społecznego KSR ogółem oraz standardów i stanowisk KSR opracowanych przez ŁSżR w praktyce.

Uzyskane wyniki badań pozwoliły ustalić, że regulacje KSR ogółem lub tylko w zakresie KSR nr 11 są **stosowane w polityce rachunkowości** takich jednostek sprawozdawczych, jak na przykład:

1. Ministerstwo Klimatu i Środowiska⁴,
2. Państwowa Agencja Atomistyki⁵,
3. Urząd Patentowy RP⁶,
4. Naczelną Dyрекcja Archiwów Państwowych⁷.

Wart podkreślenia jest również fakt, że standardy i stanowiska KSR stanowią podstawę **kształtowania polityki rachunkowości** Państwowego Gospodarstwa Leśnego – Lasów Państwowych⁸. Jest to największa w Unii Europejskiej organizacja zarządzająca lasami należącymi do Skarbu Państwa, zatrudniająca ponad 25 tys. osób⁹. Struktura organizacyjna Lasów Państwowych obejmuje Dyrekcję Generalną, 17 Dyrekcji Regionalnych, 429 Nadleśnictw i 7 zakładów na terenie całej Polski¹⁰, które podlegają jednolitym zasadom rachunkowości. Dane te są pośrednią przesłanką zakresu oddziaływania społecznego standardów i stanowisk KSR tylko w tej jednej organizacji.

4 Zarządzenie z dnia 17 listopada 2023 r. Ministra Klimatu i Środowiska w sprawie przyjęcia Polityki rachunkowości oraz procedur kontroli finansowej Ministerstwa Klimatu i Środowiska (Dz. Urz. MKiŚ z 2023 r. poz. 44).

5 Zarządzenie z dnia 7 listopada 2023 r. w sprawie wprowadzenia polityki rachunkowości w Państwowej Agencji Atomistyki (Dz. Urz. PAA z 2023 r. poz. 10).

6 Zarządzenie z dnia 17 maja 2024 r. Prezesa Urzędu Patentowego Rzeczypospolitej Polskiej (Dz. Urz. UPRP z 2024 r. poz. 4).

7 Zarządzenie z dnia 29 grudnia 2020 r. w sprawie przyjęcia zasad (polityki) rachunkowości w Naczelnej Dyrekcji Archiwów Państwowych (Dz. Urz. NDAP z 2020 r. poz. 35).

8 Zmiana zarządzenia nr 76 Dyrektora Generalnego Lasów Państwowych z dnia 10 grudnia 2019 r. w sprawie wprowadzenia jednolitego tekstu zasad (polityki) rachunkowości Państwowego Gospodarstwa Leśnego Lasy Państwowe i Planu Kont z komentarzem Państwowego Gospodarstwa Leśnego Lasy Państwowe (Znak: EG.0210.4.2019).

9 Lasy Państwowe, *PGL Lasy Państwowe*, <https://www.lasy.gov.pl/pl/nasza-praca/pgl-lasy-panstwowe> (dostęp: 2.05.2025).

10 Lasy Państwowe, *Organizacja*, <https://www.lasy.gov.pl/pl/nasza-praca/pgl-lasy-panstwowe/organizacja> (dostęp: 2.05.2025).

Innym, wymienionym wyżej, istotnym obszarem oddziaływania regulacji KSR w sferze społeczno-gospodarczej jest **baza zapytań i odpowiedzi na problemy praktyczne w obszarze księgowości i sprawozdawczości finansowej**, dostępna dla abonentów portalu prawno-doradczego Lex Wolters Kluwer Internetowy System Prawny. W przeprowadzonym badaniu pilotażowym analizie poddano częstość wykorzystania zapytań oraz odpowiedzi, w których jako podstawę rozwiązania problemu praktycznego zgłaszanego przez podmioty gospodarcze wskazano KSR nr 11 „Środki trwałe”. Badanie dotyczyło lat 2020–2025 i zostało przeprowadzone 22 stycznia 2025 r., stąd dane za 2025 r. dotyczą tylko trzech tygodni. Wyniki badania ilustruje tabela 3.1.1.

Tabela 3.1.1. Zestawienie częstości zapytań z praktyki gospodarczej i udzielonych odpowiedzi w systemie Lex Wolters Kluwer w oparciu o KSR nr 11

Rok	Liczba pytań i udzielonych odpowiedzi dotyczących KSR nr 11
2025	13*
2024	191
2023	190
2022	50
2021	163
2020	84
Razem	691

* dane za okres tylko 3 tygodni 2025 r.

Źródło: Lex Wolters Kluwer – Internetowy System Prawny.

Jak wynika z danych przedstawionych w tabeli 3.1.1, łączna liczba zapytań z praktyki gospodarczej dotyczących tematyki objętej KSR nr 11 i odpowiedzi udzielonych z powołaniem na postanowienia tego standardu w okresie od stycznia 2020 r. do stycznia 2025 r. wyniosła 691, co oznacza średnio ok. 10 zapytań miesięcznie. Oceniając przedstawione dane, należy uwzględnić, że możliwość zadawania pytań mają jedynie abonenci portalu Lex Wolters Kluwer, a więc ograniczona liczebnie populacja. Nie są to więc dane, które można odnieść do całej populacji podmiotów gospodarczych w Polsce, a zatem nie oddają one w pełni siły oddziaływania KSR nr 11 „Środki trwałe” na praktykę gospodarczą i społeczeństwo.

KSR nr 11 „Środki trwałe” był powoływany także w czterech wyrokach Wojewódzkich Sądów Administracyjnych (w Warszawie, Gliwicach, Wrocławiu i Gdańsku):

1. III SA_Wa 1879_22 – wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie,

2. I SA/GI 1001/23 – wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 15 grudnia 2023 r.,
 3. I SA_Wr 544_23 – wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu,
 4. I SA_Gd 371_24 – wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku.
- KSR nr 11 „Środki trwałe” stanowił ponadto podstawę argumentacji podatników lub organów Krajowej Administracji Skarbowej w co najmniej pięciu interpretacjach indywidualnych w sprawach podatkowych pochodzących z lat 2022–2024:
- 1) pismo z dnia 23 listopada 2022 r. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej 0111-KDIB1–1.4010.407.2022.2.AND,
 - 2) pismo z dnia 19 września 2022 r. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej 0111-KDIB2–1.4010.389.2022.1.ES,
 - 3) pismo z dnia 12 października 2023 r. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej 0114-KDIP2–2.4010.439.2023.1.KW,
 - 4) pismo z dnia 14 lutego 2024 r. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej 0113-KDIPT2–1.4011.851.2023.1.MAP,
 - 5) pismo z dnia 6 marca 2024 r. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej 0115-KDIT3.4011.792.2023.5.JS.

Dla porównania warto wskazać, że w tym samym okresie 2022–2024 wydane zostały co najmniej:

- 1) jeden wyrok Administracyjnego Sądu Wojewódzkiego i cztery interpretacje indywidualne powołujące się w swojej treści na KSR nr 8 „Działalność deweloperska”:
 - I SA/Rz 444/24 – wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Rzeszowie,
 - pismo z dnia 17 sierpnia 2022 r. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej 0114-KDIP3–1.4011.27.2018.2022.8.EC,
 - pismo z dnia 19 lipca 2024 r. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej KDIB3-3.4012.273.2023.4.MS,
 - pismo z dnia 19 lipca 2024 r. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej 0111-KDIB3–3.4012.185.2024.3.PJ,
 - pismo z dnia 2 grudnia 2024 r. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej 0111-KDIB3–3.4012.421.2024.3.PJ;
- 2) jeden wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego i dwie interpretacje indywidualne przywołujące Stanowisko KSR dotyczące świadectw pochodzenia energii:
 - wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Lublinie z dnia 8 listopada 2023 r. I SA/Lu 351/23,
 - pismo z dnia 13 października 2022 r. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej 0111-KDIB1–2.4010.454.2022.2.MZA,
 - pismo z dnia 13 kwietnia 2023 r. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej 0114-KDIP2–1.4010.74.2023.2.JF;

3) jeden wyrok Sądu Administracyjnego w Warszawie i jedna interpretacja indywidualna dotyczące KSR nr 5 „Leasing, najem, dzierżawa”:

- wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 22 lutego 2023 r. III SA/Wa 1941/22,
- pismo z dnia 14 czerwca 2023 r. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej 0114-KDIP2-1.4010.282.2023.1.MW.

W tabeli 3.1.2 przedstawiono wyniki badań obrazujące rodzaj i zakres wpływu standardów i stanowisk KSR na gospodarkę i społeczeństwo w obszarze indywidualnych interpretacji podatkowych i wyroków Sądów Administracyjnych w Polsce w latach 2022–2024.

Tabela 3.1.2. Rodzaj i zakres wpływu standardów i stanowisk KSR na gospodarkę i społeczeństwo w obszarze indywidualnych interpretacji podatkowych i wyroków Sądów Administracyjnych w Polsce w latach 2022–2024

Rodzaj regulacji	Liczba wyroków WSA	Liczba interpretacji indywidualnych KAS	Razem
KSR nr 11 „Środki trwałe”	4	5	9
KSR nr 5 „Leasing, najem, dzierżawa”	1	1	2
KSR nr 8 „Działalność deweloperska”	1	4	5
Stanowisko ws. księgowego ujęcia świadectw pochodzenia energii	1	2	3
Razem	7	12	19

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych – Lex Wolters Kluwers, *System Internetowej Informacji za lata 2022–2024*.

Jak wynika z danych przedstawionych w tabeli 3.1.2, najczęściej stosowanym w orzecznictwie standardem spośród objętych badaniem był KSR nr 11 „Środki trwałe”. Dominacja tego standardu jest spójna z wynikami badań przedstawionymi w podrozdziałach 3.1.1 i 3.1.2, jak również jest potwierdzeniem powszechności i istotności skali występowania środków trwałych w podmiotach gospodarczych. Na uwagę zasługuje także relatywnie istotny wpływ na judykaturę stanowiska w sprawie księgowego ujęcia świadectw pochodzenia energii.

Ograniczeniem przedstawionego wyżej badania jest fakt, że jego wyniki opierają się na analizie treści tylko jednego źródła danych, Lex Wolters Kluwer – System Internetowej Informacji Prawnej oraz ograniczonego zakresu czasowego.

Innym obszarem wykorzystania regulacji KSR do kształtowania praktyki księgowości i sprawozdawczości finansowej w Polsce są publikacje branżowe. W ramach badania pilotażowego, o którym mowa w tym podrozdziale, analizie poddano częstość występowania artykułów poświęconych problematyce rachunkowości środków trwałych pojawiających się w wybranych, wiodących internetowych czasopismach branżowych na jednym z popularniejszych portali dla księgowych – Gofin.pl, oferującym m.in. takie serwisy branżowe, jak:

1. Serwis Głównego Księgowego Gofin – Biuletyn Informacyjny dla Służb Ekonomiczno-Finansowych,
2. „Gazeta Podatkowa” Gofin,
3. Serwis Głównego Księgowego Gofin – Zeszyty Metodyczne Rachunkowości.

W okresie 2021–2024 w prezentowanych serwisach internetowych dla księgowych opublikowano 34 artykuły lub całe dodatki poświęcone problematyce księgowego ujmowania środków trwałych i ich prezentacji w sprawozdaniu finansowym w oparciu o KSR nr 11 „Środki trwałe”. Szczegółowe dane ilościowe w tym zakresie prezentuje tabela 3.1.3.

Tabela 3.1.3. Liczba artykułów poświęconych tematyce KSR nr 11 w portalach branżowych Gofin.pl

Rok	Liczba artykułów		
	Serwis Głównego Księgowego	„Gazeta Podatkowa”	Razem
2021	3	0	3
2022	3	0	3
2023	8	0	8
2024	14	6	20
Razem	28	6	34

Źródło: opracowanie własne.

Jak wynika z przedstawionych powyżej, danych, liczba artykułów dotyczących KSR nr 11 rośnie. Ograniczeniem tego badania jest zakres przebadanych pilotażowo tytułów publikacyjnych (dwa portale tego samego wydawcy Gofin.pl).

Tabela 3.1.4. Tematyka szczegółowa artykułów poświęconych KSR nr 11 „Środki trwałe”

Lp.	Tematyka	Liczba (%) artykułów
1	Amortyzacja – z uwzględnieniem części składowych, wartości podlegającej amortyzacji, okresu użytkowania krótszego niż rok	8 (23,5)
2	Ustalenie wartości początkowej ŚT	5 (14,7)
3	Ulepszenie a remont, w tym wymiana części składowych	5 (14,7)
4	Koszty finansowania zewnętrznego, zawieszenie aktywowania	5 (14,7)
5	Części składowe, dodatkowe, peryferyjne	4 (11,8)
6	Środki trwałe w budowie	2 (5,9)
7	Inne	5 (14,7)
	Razem	34 (100)

Źródło: opracowanie własne.

Dane przedstawione w tabeli 3.1.4 wskazują, że dominującą tematykę artykułów dotyczących regulacji KSR nr 11 stanowiły zasady ustalania odpisów amortyzacyjnych, z uwzględnieniem wartości podlegającej amortyzacji, w tym z uwzględnieniem zróżnicowanego okresu użytkowania poszczególnych części składowych. Na kolejnych miejscach uplasowały się *ex aequo* kwestie istoty i prawidłowego pomiaru wartości początkowej; natura i sposób księgowego ujmowania części: składowych, dodatkowych i peryferyjnych, ich wpływ na wartość początkową oraz stwierdzenie kompletności i zdatności do użytkowania środka trwałego; związane z nią koszty finansowania zewnętrznego, jak również zagadnienia ulepszeń i remontów.

Zidentyfikowana, dominująca tematyka poddanych analizie artykułów w serwisie branżowym Gofin.pl, w których do rozwiązywania problemów księgowych zastosowano rozwiązania KSR nr 11, dotyczy z jednej strony najczęściej występujących w praktyce wątpliwości w zakresie rachunkowości środków trwałych, z drugiej zaś odnosi się do najbardziej innowacyjnych rozwiązań KSR nr 11, takich jak: wartość początkowa – zakres, sposób ustalania; części składowe, wartość podlegająca amortyzacji, wymiana części składowych itd.

3.2. Standardy i stanowiska KSR w praktyce: środowisko akademickie

Ważnym aspektem monografii jest rola środowiska naukowego w opracowaniu, promocji i edukacji standardów i stanowisk KSR. Przedstawiciele środowiska naukowego pełnią w tym procesie funkcje: badawczą, doradczą i edukacyjną. W ramach funkcji badawczej pracownicy naukowci realizują badania służące identyfikacji luk w istniejących regulacjach, w tym standardach i stanowiskach na tle zachodzących zjawisk ekonomicznych i potrzeb występujących w otoczeniu gospodarczym, poszukiwaniu rozwiązań zdiagnozowanych problemów w ramach systemu rachunkowości oraz popularyzacji dobrych praktyk w rachunkowości. W ramach funkcji doradczej przedstawiciele środowiska naukowego uczestniczą w opracowaniu nowych stanowisk, zarówno opracowując projekty standardów i stanowisk KSR, jak również biorąc udział w publicznych konsultacjach na ich temat. W ramach funkcji edukacyjnej nauczyciele akademicy aktualizują programy nauczania, uwzględniając w nich nie tylko zmiany w przepisach prawa, ale również w standardach środowiskowych. Dzięki tym działaniom uczelnie przyczyniają się do wysokiego poziomu wiedzy i umiejętności w zakresie rachunkowości, zapewniają zgodność praktyki księgowej z krajowymi standardami, jak również propagują ich stosowanie

w praktyce, co w rezultacie przekłada się na zmiany zachodzące w gospodarce i społeczeństwie. Znaczenie tych działań potwierdzają liczne badania naukowe¹¹.

Badanie przedstawione w tym rozdziale monografii koncentruje się na realizacji funkcji edukacyjnej. Celem badania jest ocena potrzeb opracowywania środowiskowych regulacji rachunkowości oraz stopnia wykorzystania standardów i stanowisk KSR w procesie edukacji na poziomie szkolnictwa wyższego.

Badanie zostało zrealizowane w formie CAWI (ang. Computer-Assisted Web Interview) za pomocą kwestionariusza umieszczonego w internecie. Kwestionariusz ankietowy składał się z 18 pytań, które miały zarówno charakter zamknięty, jak i otwarty. Badanie było skierowane do nauczycieli akademickich największych uczelni oferujących programy studiów w obszarze rachunkowości. Zaproszenia do wzięcia udziału w ankiecie wraz z linkiem do ankiety były wysyłane na początku września 2024 r. Zaproszenia do wypełnienia ankiety zostały ponowione po upływie sześciu tygodni.

Ankietowani wypełnili kwestionariusze w okresie od 12 września 2024 r. do 3 listopada 2024 r. Ogółem otrzymano 26 odpowiedzi z 16 ośrodków akademickich. Kierowanie ankiet do większej liczby ankietowanych z jednej uczelni było uzasadnione faktem, iż w części uczelni kierunki z obszaru rachunkowości realizuje na więcej niż na jednym wydziale (lub innej jednostce organizacyjnej, np. kolegium w przypadku SGH). Wykaz uczelni, których przedstawiciele wzięli udział w badaniu, oraz liczba wypełnionych ankiet zostały przedstawione w tabeli 3.2.1.

Tabela 3.2.1. Zestawienie uczelni uczestniczących w badaniu oraz liczby ankiet

Uczelnia	Liczba wypełnionych ankiet
Akademia Leona Koźmińskiego	1
Katolicki Uniwersytet Lubelski Jana Pawła II w Lublinie	1
Państwowa Akademia Nauk Stosowanych Głogów	1
Politechnika Bydgoska	1
Politechnika Częstochowska	1
Sopocka Akademia Nauk Stosowanych	1
Szkoła Główna Handlowa w Warszawie	3
Uczelnia Łazarskiego	1

11 Zob. szerzej B.Jackling, B.Howieson, R.Natoli, *Some implications of IFRS adoption for accounting education*, „Australian Accounting Review” 2012, Vol. 22(4), s. 331–340; J.Ospina-Delgado, M.A.García-Benau, A.Zorio-Grima, *Massive Open Online Courses for IFRS education: A point of view of Spanish Accounting Educators*, „Procedia-Social and Behavioral Sciences” 2016, Vol. 228, s. 356–361; L.N.Carvalho, B.M.Salotti, *Adoption of IFRS in Brazil and the consequences to accounting education*, „Issues in Accounting Education” 2013, Vol. 28(2), s. 235–242.

Uczelnia	Liczba wypełnionych ankiet
Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu	4
Uniwersytet Ekonomiczny w Katowicach	1
Uniwersytet Ekonomiczny w Krakowie	3
Uniwersytet Jana Kochanowskiego w Kielcach	1
Uniwersytet Łódzki	4
Uniwersytet Szczeciński	1
Uniwersytet w Białymstoku	1
Wydział Zarządzania Uniwersytetu Warszawskiego	1
Razem	26

Źródło: opracowanie własne.

Pierwszą kwestią poruszoną w badaniu była ocena przydatności stanowisk i standardów KSR w kształceniu przyszłych (lub obecnych) specjalistów z dziedziny rachunkowości lub pokrewnych na szczeblu akademickim. Respondenci oceniali przydatność stanowisk i standardów KSR w kształceniu przyszłych (lub obecnych) specjalistów z dziedziny rachunkowości lub pokrewnych na szczeblu akademickim w 7-stopniowej skali Likerta, gdzie: 1 – zdecydowanie nieprzydatne, 2 – nieprzydatne, 3 – raczej nieprzydatne, 4 – ani przydatne, ani nieprzydatne, 5 – raczej przydatne, 6 – przydatne, 7 – zdecydowanie przydatne. Wyniki badania oceny przydatności zostały przedstawione na rysunku 3.2.1.

Ocena przydatności KSR w kształceniu akademickim specjalistów rachunkowości w skali 1–7	Liczba respondentów	Udział w badanej grupie (26)
7 – zdecydowanie przydatne	17	 65,38%
6 – przydatne	4	 15,38%
5 – raczej przydatne	4	 15,38%
4 – ani przydatne, ani nieprzydatne	1	 3,85%
3 – raczej nieprzydatne	0	0,0%
2 – nieprzydatne	0	0,0%
1 – zdecydowanie nieprzydatne	0	0,0%

Rysunek 3.2.1. Przydatność KSR w kształceniu akademickim specjalistów rachunkowości

Źródło: opracowanie własne.

Wyniki ankiety potwierdzają, że nauczyciele akademicy w znacznej większości (65,4% ankietowanych) postrzegają stanowiska i standardy KSR jako zdecydowanie przydatne w kształceniu przyszłych (lub obecnych) specjalistów z dziedziny rachunkowości lub pokrewnych na szczeblu akademickim, zaś 30,8% ankietowanych

postrzega je jako przydatne lub raczej przydatne. Różnice w ocenie przydatności KSR w procesie dydaktycznym mogą wynikać z kilku czynników, w tym: profilu studiów (praktyczny/ogólnoakademicki), stopnia studiów (I lub II), zakresu merytorycznego kierunku/specjalności (zorientowany na procesy ewidencyjne, aspekty sprawozdawcze, podatkowe lub rachunkowości zarządczej), jak również z zakresu czasu dostępnego na poszczególne zagadnienia w ogólnym wymiarze czasu specjalności lub kierunku, co potwierdzają niżej komentowane wyniki badań.

Drugą kwestią poruszoną w badaniu ankietowym była ocena pozytywnego wpływu uwzględnienia stanowisk i standardów KSR na jakość kształcenia specjalistów z dziedziny rachunkowości i pokrewnych. Respondenci mieli za zadanie zadeklarować, czy zgadzają się ze stwierdzeniem, że uwzględnienie stanowisk i standardów KSR w kształceniu przyszłych (lub obecnych) specjalistów z dziedziny rachunkowości lub pokrewnych na szczeblu akademickim wpływa na jakość edukacji w tym zakresie, a tym samym zwiększa poziom przygotowania studentów i słuchaczy do wykonywania zawodu. Ocena następowała w 7-stopniowej skali Likerta, gdzie: 1 – zdecydowanie się nie zgadzam, 2 – nie zgadzam się, 3 – raczej się nie zgadzam, 4 – ani się zgadzam, ani się nie zgadzam, 5 – raczej się zgadzam, 6 – zgadzam się, 7 – zdecydowanie się zgadzam.

Wyniki badania kwestii wpływu wykorzystania standardów i stanowisk na jakość kształcenia specjalistów z dziedziny rachunkowości i pokrewnych zostały przedstawione na rysunku 3.2.2.

Ocena stopnia zgodności ze stwierdzeniem, że uwzględnienie KSR w programach pozytywnie wpływa na jakość kształcenia specjalistów rachunkowości w skali 1–7	Liczba respondentów	Udział w badanej grupie (26)
7 – zdecydowanie się zgadzam	17	65,38%
6 – zgadzam się	4	15,38%
5 – raczej się zgadzam	4	15,38%
4 – ani się zgadzam, ani się nie zgadzam	1	3,85%
3 – raczej się nie zgadzam	0	0,0%
2 – nie zgadzam się	0	0,0%
1 – zdecydowanie się nie zgadzam	0	0,0%

Rysunek 3.2.2. KSR a jakość kształcenia specjalistów z rachunkowości

Źródło: opracowanie własne.

Wyniki ankiety potwierdzają, że nauczyciele akademicy z większości badanych uczelni (80,76% ankietowanych) zdecydowanie się zgadzają lub zgadzają się ze stwierdzeniem, że uwzględnienie stanowisk i standardów KSR w kształceniu przyszłych (lub obecnych) specjalistów z dziedziny rachunkowości lub pokrewnych na szczeblu akademickim pozytywnie wpływa na jakość ich wykształcenia i przygotowania zawodowego.

Ankietowani zostali poproszeni również o wskazanie argumentów wpływających na ich ocenę i stanowisko w powyższej kwestii. Ta część badania miała charakter pytania otwartego.

Jako główne zalety włączenia stanowisk i standardów KSR w kształceniu przyszłych (lub obecnych) specjalistów z dziedziny rachunkowości lub pokrewnych na szczeblu akademickim ankietowani uznali:

- 1) ich praktyczny, wręcz podręcznikowy charakter (w tym liczne przykłady), ułatwiający zastosowanie regulacji rachunkowości w praktyce;
- 2) identyfikację i ułatwienie zrozumienia „szczególnie kłopotliwych interpretacyjnie” problemów występujących w praktyce;
- 3) wzbudzenie dyskusji i poszukiwanie rozwiązań w wielu zadaniach sytuacyjnych realizowanych ze studentami;
- 4) dopasowanie do krajowej specyfiki – adekwatność do uwarunkowań kulturowych i tradycji zawodowych;
- 5) uzyskanie umiejętności zaimplementowania pewnych wytycznych w świetle art. 10 ust 3 u.rach., przy definiowaniu w spółce polityki rachunkowości itd.;
- 6) zwiększenie świadomości znaczenia i roli treści przygotowywanych informacji sprawozdawczych;
- 7) wysoką zrozumiałość samych standardów, ich spójność definicyjną oraz poprawność językową;
- 8) istotne źródło merytorycznej wiedzy, źródło dobrych praktyk, komentarz do prawa bilansowego najwyższej jakości.

Warto w tym miejscu zauważyć, że przedstawione syntetycznie wskazania respondentów – akademików pokrywają się w znacznym zakresie ze wskazaniami respondentów z praktyki gospodarczej z wcześniejszego badania, gdzie jako podstawowe przyczyny stosowania KSR wskazano m.in.:

- ich praktyczny charakter i zawarte w nich praktyczne przykłady, co odpowiada wskazaniam z punktów 1 i 4 powyżej;
- przydatność do rozwiązywania problemów księgowych, co odpowiada wskazaniam z pkt 1–2 i 4–5;
- ułatwianie interpretacji ustawy, co koresponduje z pkt 1–3;
- wiarygodność – por. pkt 8 powyżej.

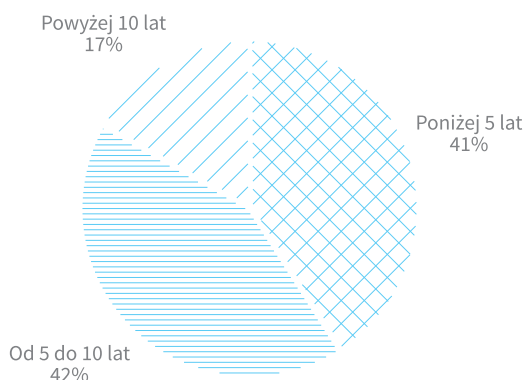
Wyniki badania potwierdziły, że znakomita większość badanych uczelni, 14 z 16, czyli 87,5% badanej próby, wykorzystuje stanowiska i standardy KSR w kształceniu specjalistów z dziedziny rachunkowości. Są one zatem w znacznym stopniu wykorzystane w procesie edukacji na poziomie szkolnictwa wyższego w Polsce, co przyczynia się niewątpliwie do ich popularyzacji, a w konsekwencji do dyspersji stosowania ich rozwiązań w praktyce. Z deklaracji respondentów wynika, że liczba studentów, którzy rocznie zapoznają się ze stanowiskami i standardami KSR w badanych uczelniach, jest szacowana na około 2800 studentów rocznie. Zagadnienia objęte stanowiskami i standardami KSR w kształceniu specjalistów z dziedziny rachunkowości na poziomie akademickim najczęściej prezentowane są na poziomie studiów magisterskich.

Kwestią nieobjaśnioną pozostaje profil tych studiów (praktyczny lub ogólnoakademicki), na co wskazywano już wyżej przy analizie oceny użyteczności KSR w procesie dydaktycznym. Nieco rzadziej regulacje te wykorzystywane są na poziomie studiów licencjackich i studiów podyplomowych. Standardy i stanowiska KSR rzadko są uwzględniane w treściach kształcenia na studiach MBA oraz na poziomie studiów doktoranckich.

Treści standardów i stanowisk KSR w kształceniu specjalistów z dziedziny rachunkowości na poziomie akademickim najczęściej stosowane są w ramach przedmiotów takich jak: rachunkowość finansowa, zaawansowana rachunkowość finansowa, rachunkowość zaawansowana. Stosunkowo rzadko poświęcone są im wykłady monograficzne. Respondenci wymienili wykłady zatytułowane jako: krajowe standardy rachunkowości, standardy sprawozdawczości finansowej, krajowe i międzynarodowe standardy sprawozdawczości.

Przedstawiciele uczelni, które nie stosują standardów i stanowisk KSR w kształceniu specjalistów z dziedziny rachunkowości, wskazali głównie ograniczenia w postaci liczby godzin dydaktycznych do dyspozycji w relacji do programu nauczania. Jedna z osób ankietowanych wskazała jako przyczynę koncentrację na Międzynarodowych Standardach Sprawozdawczości Finansowej. Potwierdza to wyżej formułowane wnioski z analizy wcześniejszych pytań.

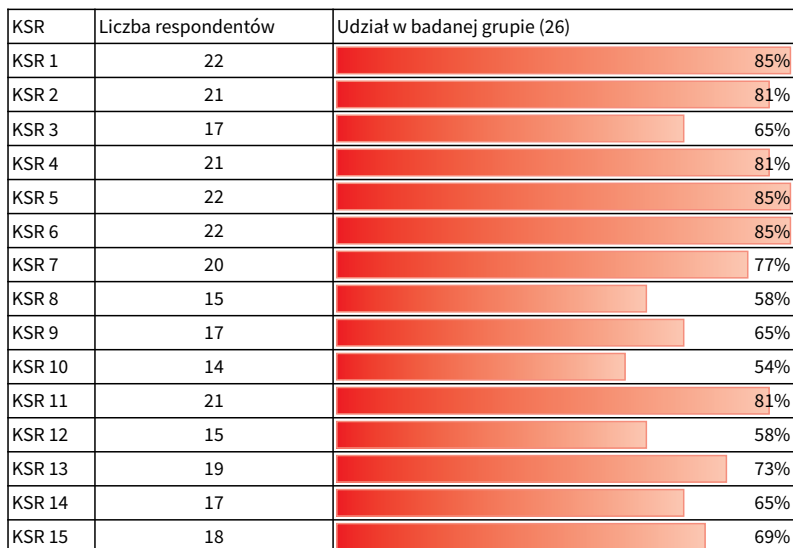
Respondenci wskazali również, że stanowiska i standardy KSR w kształceniu przyszłych (lub obecnych) specjalistów z dziedziny rachunkowości lub pokrewnych na szczeblu akademickim są wykorzystywane od dłuższego czasu. Aż 58,4% respondentów stosuje je od ponad pięciu lat, przy czym 17% stosuje je od ponad 10 lat. Pozostała część respondentów (41,6%) wskazała na okres wykorzystania poniżej pięciu lat. Okres wykorzystywania KSR w kształceniu akademickim przedstawia rysunek 3.2.3.



Rysunek 3.2.3. Okres wykorzystywania KSR w kształceniu akademickim

Źródło: opracowanie własne.

Na rysunkach 3.2.4 i 3.2.5 została zaprezentowana częstość wykorzystywania standardów i stanowisk KSR w kształceniu akademickim.



Rysunek 3.2.4. Zakres wykorzystywania standardów KSR w kształceniu akademickim

Źródło: opracowanie własne.

KSR	Liczba respondentów	Udział w badanej grupie (26)
SKSR – Prowadzenie ksiąg rachunkowych	4	15,38%
SKSR – Inwentaryzacja spisem z natury	4	15,38%
SKSR – Zamiana aktywów niepieniężnych	4	15,38%
SKSR – Zasada <i>True and Fair</i>	3	11,54%
SKSR – Rozrachunki z kontrahentami	1	3,85%
SKSR – Działalność zaniechana	1	3,85%
SKSR – Emisja gazów cieplarnianych	0	0,00%
SKSR – Certyfikaty zielonej energii	0	0,00%
SKSR – Fundusze i wyniki spółdzielni mieszkaniowych	0	0,00%
SKSR – Wieczyste użytkowanie gruntów	0	0,00%

Rysunek 3.2.5. Zakres wykorzystywania stanowisk KSR w kształceniu akademickim

Źródło: opracowanie własne.

Analizując powszechność wykorzystania poszczególnych standardów i stanowisk KSR, większość ankietowanych wskazała, że stosuje w procesie edukacji wszystkie standardy, w zależności od tematyki przedmiotu. Wśród respondentów,

będących nauczycielami akademickimi, wykorzystujących wybiórczo standardy i stanowiska, do najbardziej popularnych należały **KSR nr 1**, **KSR nr 5**, KSR nr 6, KSR nr 2, KSR nr 4, **KSR nr 11**¹². Większość respondentów nie omawiała projektów standardów i stanowisk KSR, wskazując, że ostateczna wersja może się różnić od projektu. Ilustruje to rysunek 3.2.6.



Rysunek 3.2.6. Zakres dyskusji wokół projektów KSR w kształceniu akademickim

Źródło: opracowanie własne.

W ramach analizy porównawczej została zestawiona kolejność częstości wykorzystania standardów w praktyce gospodarczej oraz w kształceniu akademickim. Zestawienie porównawcze zostało zaprezentowane w tabeli 3.2.2.

Zestawienie porównawcze częstości wykorzystania standardów w praktyce gospodarczej oraz w kształceniu akademickim przedstawione w tabeli 3.2.2 wskazuje, że do standardów najczęściej stosowanych w obu obszarach należą **KSR nr 1**, KSR nr 2, **KSR nr 5**, KSR nr 6 i **KSR nr 11**¹³. Świadczy to m.in. o dopasowaniu programów nauczania na uczelniach wyższych do potrzeb środowiska gospodarczego, choć ranking poszczególnych standardów w każdej z badanych grup nieznacznie się różni. Może to wynikać z faktu, że na poziomie akademickim studenci są przygotowywani do pracy w szerokim spektrum przedsiębiorstw, w tym podlegającym rozszerzonym obowiązkom sprawozdawczym. To może tłumaczyć wyższe miejsce KSR nr 1 czy KSR nr 4 w kształceniu akademickim niż w praktyce gospodarczej, gdzie części badanych respondentów te zagadnienia nie dotyczą. Można również wnioskować, że popularność zagadnień takich jak rachunek przepływów pieniężnych, podatek dochodowy, leasing, najem i dzierżawa, rezerwy, biernie rozliczenia międzyokresowe kosztów, zobowiązania warunkowe należą do kluczowych i wymagających powszechnego zastosowania zagadnień dla większości podmiotów gospodarczych, o czym pisano wyżej przy okazji analizy wyników badania wśród

¹² Czcionką wytłuszczoną oznaczono standardy opracowane przez przedstawicieli ŁSZR.

¹³ Czcionką wytłuszczoną zaznaczono standardy opracowane przez przedstawicieli ŁSZR.

praktyków rachunkowości. Uzyskane wyniki ankiet stanowiły podstawę do dalszej analizy programów nauczania na uczelniach, które udzieliły odpowiedzi. O ile odniesienie do tematyki Krajowych Standardów Rachunkowości wydaje się oczywiste na przedmiotach z zakresu rachunkowości finansowej bądź sprawozdawczości finansowej, o tyle podjęto próbę bardziej szczegółowej weryfikacji, czy KSR (bądź stanowiska Komitetu), których autorami projektów byli pracownicy Katedry Rachunkowości UŁ, są bezpośrednio wskazane w treściach kształcenia albo w literaturze obowiązkowej lub uzupełniającej.

Tabela 3.2.2. Zestawienie porównawcze częstości wykorzystania standardów w praktyce gospodarczej oraz w kształceniu akademickim

Ranking popularności KSR w środowisku gospodarczym	KSR	Ranking popularności KSR w kształceniu akademickim	KSR
1	KSR nr 7	1	KSR nr 1
2	KSR nr 11	2	KSR nr 5
3	KSR nr 5	3	KSR nr 6
4	KSR nr 6	4	KSR nr 2
5	KSR nr 1	5	KSR nr 4
6	KSR nr 2	6	KSR nr 11
7	KSR nr 15	7	KSR nr 7
8	KSR nr 3	8	KSR nr 13
9	KSR nr 9	9	KSR nr 15
10	KSR nr 4	10	KSR nr 3
11	KSR nr 14	11	KSR nr 9
12	KSR nr 13	12	KSR nr 14
13	KSR nr 8	13	KSR nr 8
14	KSR nr 12	14	KSR nr 12
15	KSR nr 10	15	KSR nr 10

Źródło: opracowanie własne.

Zakres wykorzystania poszczególnych standardów bądź stanowisk jest natomiast zdecydowanie szerszy. Jeżeli bowiem w literaturze przedmiotu wskazano ogólnie Krajowe Standardy Rachunkowości (bądź podano link do strony Ministerstwa Finansów, na której są publikowane KSR), a treści kształcenia wskazują zagadnienia, które zostały uregulowane w KSR (np. środki trwałe), wówczas można uznać z dużą dozą prawdopodobieństwa, że w ramach nauczania takiego przedmiotu wykorzystano KSR nr 11 „Środki trwałe”.

Sytuacja taka występuje m.in. na przedmiocie Rachunkowość finansowa w świetle Krajowych Standardów Rachunkowości prowadzonym na studiach II stopnia Rachunkowość i zarządzanie finansami (specjalność: Rachunkowość i sprawozdawczość finansowa) na Wydziale Zarządzania Uniwersytetu Łódzkiego. Przedmiot jest w pełni zorientowany na rozwiązania KSR, natomiast poszczególne standardy czy stanowiska nie zostały bezpośrednio wskazane w karcie przedmiotu.

Poniższa tabela przedstawia natomiast przedmioty, w których ww. standardy bądź stanowiska zostały bezpośrednio wymienione w kartach przedmiotów (syllabusach). Zestawienie to nie ma charakteru zamkniętego – w niektórych przypadkach autorom opracowania nie udało się uzyskać dostępu do wszystkich kart przedmiotów bądź ogólnodostępne informacje dotyczące nauczanych przedmiotów nie były wystarczająco szczegółowe. Wyjątek stanowią przedmioty prowadzone na Wydziale Zarządzania UŁ, ponieważ w przypadku tych przedmiotów autorzy niniejszego opracowania bezpośrednio bądź pośrednio uczestniczyli w tworzeniu treści programowych oraz prowadzeniu zajęć. W przypadku innych uczelni nie można było przyjąć takiego założenia (zob. tabela 3.2.3).

Tabela 3.2.3. Zestawienie przedmiotów uwzględniających standardy i stanowiska KSR

Uczelnia	Kierunek/specjalność (stopień studiów)	Przedmiot (liczba godzin^[a])	Zakres wykorzystania KSR^[b]
Uniwersytet Łódzki	Rachunkowość i zarządzanie finansami/Rachunkowość i sprawozdawczość finansowa (II stopnia)	Rachunkowość finansowa w świetle Krajowych Standardów Rachunkowości	KSR nr 3, KSR nr 5, KSR nr 8, KSR nr 11 W literaturze obowiązkowej wskazano: „wybrane krajowe Standardy Rachunkowości – standardy, stanowiska, komunikaty”
	Rachunkowość i zarządzanie finansami/Rachunkowość i sprawozdawczość finansowa (II stopnia)	Zarządzanie płynnością finansową	Literatura podstawowa: KSR nr 1
Politechnika Bydgoska	Finanse i rachunkowość/Rachunkowość i finanse przedsiębiorstw (I stopnia)	Zaawansowana rachunkowość finansowa (15 wykład + 15 ćwiczenia)	Literatura uzupełniająca: KSR nr 5
	Finanse i rachunkowość (I stopnia)	Sprawozdawczość finansowa i niefinansowa (15 wykład + 15 ćwiczenia)	Literatura podstawowa: KSR nr 1
	Finanse i rachunkowość/Rachunkowość i finanse przedsiębiorstw (I stopnia)	Prawne regulacje w rachunkowości (30 konsultatorium)	Literatura podstawowa: KSR nr 1–16

Uczelnia	Kierunek/specjalność (stopień studiów)	Przedmiot (liczba godzin^[a])	Zakres wykorzystania KSR^[b]
Uniwersytet Ekonomiczny w Krakowie	Audyt finansowy (II stopnia)	Zaawansowana rachunkowość finansowa (25 wykład + 25 ćwiczenia)	Literatura podstawowa: KSR nr 3, KSR nr 5, KSR nr 8
	Rachunkowość i controlling (I stopnia)	Rachunkowość finansowa (30 wykład + 45 ćwiczenia)	Literatura podstawowa: KSR nr 3, KSR nr 5, KSR nr 8, KSR nr 11 Treści przedmiotu: KSR nr 5
Uniwersytet Szczeciński	Finanse i rachunkowość (I stopnia)	Krajowe Standardy Rachunkowości (15 wykład + 15 ćwiczenia)	Treści programowe: KSR nr 3, KSR nr 5, KSR nr 8, KSR nr 11
	Audyt finansowy (II stopnia)	Rachunkowość finansowa (30 wykład + 30 ćwiczenia)	Literatura uzupełniająca: KSR nr 3, KSR nr 5, KSR nr 8, KSR nr 11
Uniwersytet Ekonomiczny w Katowicach	Finanse (II stopnia)	Przepływy pieniężne (15 wykład)	Literatura obowiązkowa: KSR nr 1
	Finanse (II stopnia)	Krajowe Standardy Rachunkowości (15 wykład)	Treści przedmiotu: KSR nr 1, KSR nr 11
Sopocka Akademia Nauk Stosowanych	Studia podyplomowe Rachunkowość i podatki w przedsiębiorstwie	Krajowe Standardy Rachunkowości (20 wykład)	Tematyka: KSR nr 5, KSR nr 11
Politechnika Częstochowska	Finanse i Rachunkowość w Biznesie (II stopnia)	Standardy sprawozdawczości finansowej (30 wykład + 30 ćwiczenia)	Treści programowe: KSR nr 1, KSR nr 11
	Finanse i Rachunkowość w Biznesie (I stopnia)	Sprawozdawczość finansowa (30 wykład + 30 ćwiczenia)	Literatura podstawowa: KSR nr 1

^[a] Liczba godzin odnosi się do studiów stacjonarnych, z wyjątkiem przypadków, gdy dany kierunek/specjalność jest realizowana wyłącznie w formie niestacjonarnej.

^[b] Uwzględniono wyłącznie standardy i stanowiska Komitetu Standardów Rachunkowości, których autorami projektów byli pracownicy Katedry Rachunkowości UŁ.

Źródło: opracowanie własne na podstawie kart przedmiotów dostępnych na stronach internetowych uczelni.

3.3. Standardy i stanowiska KSR w praktyce: kształcenie zawodowe

Standardy KSR znajdują zastosowanie również w kształceniu zawodowym wielu specjalistów z zakresu rachunkowości. By przeanalizować wykorzystanie standardów KSR w kształceniu zawodowym, zrealizowano badanie danych archiwalnych dla zakresu i powszechności zastosowania KSR w kształceniu zawodowym księgowych i biegłych rewidentów (audytorów) prowadzone przez organizacje zawodowe/profesjonalne/środowiskowe, takie jak Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Polska Izba Biegłych Rewidentów.

Wyniki analizy programów kształcenia w ramach kursów certyfikujących prowadzonych przez Stowarzyszenie Księgowych w Polsce wskazują, że zagadnienia związane z KSR są przedmiotem nauczania na trzecim i czwartym poziomie certyfikacji. Trzeci poziom certyfikacji stanowi certyfikacja na głównego księgowego (kod zawodu 121101), który został ujęty w klasyfikacji zawodów i specjalności na potrzeby rynku pracy wprowadzonej rozporządzeniem Ministra Pracy i Polityki Społecznej z dnia 7 sierpnia 2014 r. (t.j. Dz.U. z 2018 r. poz. 227 ze zm.). Zagadnienia z zakresu KSR oraz ich powiązanie z regulacjami ponadnarodowymi, a także przepisami podatkowymi, są prezentowane na trzecim poziomie certyfikacji w ramach przedmiotu Zaawansowana rachunkowość finansowa oraz sporządzanie sprawozdań finansowych z elementami etyki zawodowej.

Czwarty poziom certyfikacji obejmuje stopień dyplomowanego księgowego, który stanowi najwyższy tytuł w czterostopniowej ścieżce certyfikacji zawodu księgowego SKwP, potwierdzający wszechstronne kwalifikacje zawodowe z rachunkowości. Zagadnienia z zakresu KSR (m.in. KSR nr 4, KSR nr 9) są prezentowane na czwartym poziomie certyfikacji w ramach przedmiotu Zaawansowana sprawozdawczość finansowa z elementami etyki zawodowej i technologii IT¹⁴. Dane o liczbie kursów kształcenia zawodowego na czwartym poziomie certyfikacji w SKwP przedstawia tabela 3.3.1.

Tabela 3.3.1. Dane o kursach IV stopnia: Dyplomowany księgowy, prowadzonych w SKwP, których elementem są KSR

Lata	2022	2023	2024
Liczba zorganizowanych kursów	104	104	111
Liczba przeszkolonych osób	2784	2885	3044

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych przekazanych przez SKwP.

¹⁴ <https://skwp.pl/szkolenia/kursy/kursy-certyfikowane> (dostęp: 3.04.2025).

W obszarze kształcenia zawodowego audytorów przeglądowi poddano programy obligatoryjnych szkoleń na biegłych rewidentów za lata 2017–2025 (dziewięć lat). Analizę przeprowadzono w dwóch wymiarach:

- przegląd zaleceń literaturowych w zakresie wykorzystania opracowań przygotowanych przez pracowników Katedry Rachunkowości WZ UŁ;
- przegląd programów i identyfikacja tych z nich, które odnoszą się do wykorzystania opracowań przygotowanych przez pracowników Katedry Rachunkowości WZ UŁ.

Wyniki analizy pozwalają na stwierdzenie, że na przestrzeni 9 analizowanych lat, 19-krotnie w programach zalecano wykorzystanie opracowań, których autorami byli pracownicy Katedry Rachunkowości WZ UŁ, przy czym należy zauważyć, że w niektórych latach te same moduły szkoleniowe się powtarzały. Tabela 3.3.2 obrazuje moduły, lata i regulacje, gdy sugerowano w literaturze wykorzystanie przedmiotowych opracowań.

Tabela 3.3.2. Wykorzystanie opracowań pracowników Katedry Rachunkowości jako literatury sugerowanej w trakcie obligatoryjnych szkoleń na biegłych rewidentów

Moduł	Regulacje	Lata
Konsolidacja sprawozdań finansowych	KSR nr 1	2017, 2018
Leasingowa rewolucja w MSSF 16 „Leasing” oraz różnice do polskiego prawa bilansowego	KSR nr 5	2018
Nowy model rozpoznawania przychodów wg MSSF 15 „Przychody z umów z klientami”	KSR nr 3	2018, 2019, 2020
Przychody ze sprzedaży – ustalanie, ujmowanie i prezentacja w świetle ustawy o rachunkowości	KSR nr 3, KSR nr 8, KSR nr 11	2020, 2021, 2022
Rachunek przepływów pieniężnych w ujęciu sprawozdawczym	KSR nr 1	2021, 2022, 2023, 2024
Rachunek przepływów pieniężnych przedmiotem badania w ujęciu rewizji finansowej	KSR nr 1	2023, 2024
Najczęściej występujące nieprawidłowości w sprawozdaniach finansowych	KSR nr 3	2025
Umowy o niezakończone usługi, ujęcie rachunkowe oraz procedury badania	KSR nr 3	2025
Przychody ze sprzedaży – zasady rachunkowości i metodologia badania z uwzględnieniem najczęściej występujących nieprawidłowości	KSR nr 3, KSR nr 8	2024, 2025

Źródło: opracowanie własne na podstawie dokumentów PIBR.

Drugim obszarem analizy była treść programów i identyfikacja tych z nich, które wprost bazowały na wykorzystaniu przedmiotowych regulacji. W wyniku analizy zidentyfikowano, że w ciągu dziewięciu ostatnich lat trzynastokrotnie wystąpiły programy, które wykorzystywały te opracowania, przy czym należy zauważyć, że w niektórych latach te same moduły szkoleniowe się powtarzały. Tabela 3.3.3 obrazuje moduły, lata i regulacje, gdy programy odnosiły się bezpośrednio do tych opracowań.

Tabela 3.3.3. Wykorzystanie opracowań pracowników Katedry Rachunkowości jako przedmiotu analizy zgodnie z programem modułu szkoleniowego

Tematyka szkoleń	Regulacje	Lata
Leasingowa rewolucja w MSSF 16 „Leasing” oraz różnice do polskiego prawa bilansowego	KSR nr 5	2018
Przychody ze sprzedaży – ustalanie, ujmowanie i prezentacja w świetle ustawy o rachunkowości	KSR nr 3, KSR nr 8, KSR nr 11	2020, 2021, 2022
Rachunek przepływów pieniężnych w ujęciu sprawozdawczym	KSR nr 1	2021, 2022, 2023, 2024
Rachunek przepływów pieniężnych przedmiotem badania w ujęciu rewizji finansowej	KSR nr 1	2023, 2024
Umowy o niezakończone usługi, ujęcie rachunkowe oraz procedury badania	KSR nr 3	2025
Przychody ze sprzedaży – zasady rachunkowości i metodologia badania z uwzględnieniem najczęściej występujących nieprawidłowości	KSR nr 3, KSR nr 8	2024, 2025

Źródło: opracowanie własne.

Biorąc powyższe zestawienia pod uwagę, można skonstruować, że Krajowe Standardy Rachunkowości miały wyraźny wpływ na kształt szkoleń dla księgowych i biegłych rewidentów.

Zakończenie

Celem głównym monografii było objaśnienie istoty, przebiegu, zakresu oraz skutków standaryzacji rachunkowości w Polsce w kontekście wkładu w ten proces osób tworzących Łódzką Szkołę Rachunkowości. W celu realizacji celu głównego sformułowano cele szczegółowe.

Pierwszym celem szczegółowym było objaśnienie kluczowych pojęć. Realizacji tego celu służył rozdział pierwszy. W rozdziale tym przedstawiono kluczowe zagadnienia związane z istotą sprawozdawczości finansowej oraz uwarunkowania standaryzacji w rachunkowości w Polsce na tle standaryzacji w rachunkowości w ujęciu globalnym. W tym kontekście objaśniono kluczowe zagadnienia mające wpływ na sprawozdawczość finansową, takie jak podmiot sprawozdawczy, składowe sprawozdania finansowe i znaczenie sprawozdawczości finansowej w gospodarce. Istotne znaczenie w procesie sprawozdawczości finansowej mają ujednolicenia, które wprowadzają porządek i przyczyniają się do zwiększenia użyteczności sprawozdań finansowych w tym zakresie.

Rozważania służące objaśnieniu przebiegu procesu standaryzacji oraz jego zakresu przedmiotowego rozpoczęto od krótkiego przedstawienia procesu standaryzacji na świecie, który był tłem dla tego procesu w Polsce. Należy podkreślić, że standaryzacja to nie tylko zmiany przepisów prawnych (np. ustawy o rachunkowości czy rozporządzeń wykonawczych do niej), lecz również cały aspekt regulacji środowiskowych, w przygotowaniu których kluczową rolę odgrywa obecnie Komitet Standardów Rachunkowości. Znaczącą rolę w procesie ujednolicania rozwiązań księgowych i sprawozdawczości finansowej w Polsce mają wydawane przez Komitet standardy i stanowiska, które podają zarówno wytyczne stosowania określonych norm czy przepisów rachunkowości, jak i wskazują praktyczne rozwiązania w tym zakresie.

Proces przygotowywania regulacji i wytycznych środowiskowych jest wieloetapowy, jednak kluczowym etapem jest przygotowanie propozycji konkretnych rozwiązań i projektów, które podlegają dyskusji i modyfikacji w wyniku kolejnych faz działań. W aktywnym procesie przygotowania propozycji i finalnych wersji rozwiązań standaryzujących polskie rozwiązania rachunkowości włączani byli również pracownicy Łódzkiej Szkoły Rachunkowości. Wyniki ich prac omówiono w rozdziale 2. W tym kontekście na uwagę zasługują prace nad zatwierdzonymi już Krajowymi Standardami Rachunkowości: KSR nr 1 „Rachunek przepływów pieniężnych”, KSR nr 3 „Niezakończone usługi budowlane”, KSR nr 5 „Umowy leasingu, najmu

i dzierżawy”, KSR nr 8 „Działalność deweloperska”, KSR nr 11 „Rzeczowe aktywa trwałe”, a także zatwierdzonymi Stanowiskami Komitetu w sprawach: praw do emisji gazów cieplarnianych, praw majątkowych ze świadectw pochodzenia energii, rzetelnego i jasnego obrazu jednostki w jej sprawozdaniach finansowych, działalności przewidzianej do zaprzestania lub zaprzestanej w sprawozdaniach finansowych.

Rozdziały pierwszy i drugi zrealizowały zatem kolejne dwa cele szczegółowe monografii w postaci objaśnienia kluczowych pojęć związanych ze sprawozdawczością finansową, szczegółowego objaśnienia przebiegu procesu standaryzacji rachunkowości w Polsce, z uwzględnieniem wpływu ŁSzR oraz zakresienia zakresu przedmiotowego standaryzacji rachunkowości w Polsce w kontekście prac osób związanych z Łódzką Szkołą Rachunkowości. Ranga zespołu badawczego była wysoka, czego dowodzi powierzenie mu opracowania 5 z 15 KSR oraz 6 z 11 Stanowisk Komitetu. Potwierdza to istotną rolę ŁSzR w kształtowaniu systemu rachunkowości w wymiarze społecznym, widocznym zarówno na poziomie naukowym, regulacyjnym, jak i praktycznym. Można sformułować tezę, że dzięki działalności zespołu, rachunkowość w Polsce stała się bardziej profesjonalna, osiągając poziom zgodny z najwyższej jakości międzynarodowymi normami sprawozdawczości finansowej, które wyznaczają Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej, nadto odpowiedzialna społecznie, co przyczynia się do dalszego, pozytywnego rozwoju polskiej gospodarki i społeczeństwa.

Rozdział trzeci monografii służył realizacji dwóch ostatnich celów szczegółowych, czyli przedstawieniu zakresu podmiotowego standaryzacji rachunkowości w Polsce oraz ocenie wpływu standaryzacji rachunkowości na postrzeganie użyteczności sprawozdań finansowych przez środowisko gospodarcze, a także na kształcenie akademickie i zawodowe w dziedzinie rachunkowości. W tym celu zaprezentowano i zinterpretowano wyniki badania ankietowego na temat zakresu wykorzystania KSR przez podmioty gospodarcze prowadzące działalność w Polsce, przeanalizowano wykorzystanie KSR przez największe podmioty gospodarcze prowadzące działalność w Polsce oraz przedstawiono wyniki pilotażowego badania na temat wykorzystania KSR w praktyce gospodarczej. W rozdziale tym również przedstawiono i poddano interpretacji zakres wykorzystania standardów i stanowiska KSR w środowisku akademickim i kształceniu zawodowym. Wyniki analizy pozwalają na stwierdzenie, że standaryzacja krajowych regulacji rachunkowości ma istotny wpływ na sprawozdawczość finansową, zaś szczegółowe obszary badań pozwoliły na zidentyfikowanie opracowań KSR, które w sposób najsilniejszy oddziałują na praktykę i kształcenie zawodowe oraz wskazują na zalety w ich wykorzystaniu i zakres ich praktycznego zastosowania. W ramach przeprowadzonych badań potwierdzono również znaczący wpływ rozwiązań przygotowanych przez osoby związane z ŁSzR – aż 20% jednostek stosujących krajowe regulacje rachunkowości znajdujących się wśród 50 największych przedsiębiorstw w Polsce wskazało na wykorzystanie przynajmniej jednego standardu KSR przygotowanego przez osoby związane z ŁSzR. Przeprowadzone badania potwierdzają i obrazują jednoznacznie wpływ standaryzacji zasad rachunkowości na sprawozdawczość finansową jednostek gospodarczych.

Załącznik

Publikacje stanowiące rezultat badań prowadzonych w Katedrze Rachunkowości WZ UŁ w zakresie standardów i stanowisk Komitetu Standardów Rachunkowości, których autorami byli pracownicy Katedry (przed i po wydaniu danych regulacji).

KSR nr 1. *Rachunek przepływów pieniężnych* (publikacja 2003, zmiana 2017)

A) Publikacje stanowiące rezultat badań prowadzonych w Katedrze Rachunkowości WZ UŁ przed datą pierwszej publikacji KSR nr 1

1. Śnieżek, E. (1994), *Przepływy finansowe i przepływy pieniężne*, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce.
2. Śnieżek, E. (1994), *Rachunek przepływów pieniężnych w teorii i praktyce rachunkowości*, FRRwP, Warszawa.
3. Rzepnikowska, M., E.Śnieżek (1995), *Przepływy środków pieniężnych*, FRRwP, Warszawa.
4. Rzepnikowska, M., E.Śnieżek (1995), *Przepływy środków pieniężnych: poradnik w zakresie metodologii i techniki sporządzania sprawozdań*, FRRwP, Warszawa.
5. Śnieżek, E. (1997), *Jak czytać cash flow*, FRRwP, Warszawa.
6. Walińska, E. (1997), *Przepływy finansowe w ujęciu ex ante*, „Acta Universitatis Lodzensis. Folia Oeconomica”, t. 145, s. 135–149.
7. Śnieżek, E. (1999), *Przepływy pieniężne ex post i ex ante*, FRRwP, Warszawa.
8. Michalak, M., P.Czajor (2000), *Informacje na temat przepływów pieniężnych sprawozdawczości finansowej Japonii*, Materiały konferencyjne: *Rachunkowość podmiotów gospodarczych w XXI w.*, Uniwersytet Łódzki, Łódź, s. 45–55.
9. Śnieżek, E. (2000), *Akademia Cash Flow*, „Monitor Rachunkowości i Finansów”, 1–5.
10. Śnieżek, E., P.Czajor, M.Michalak (2000), *Rachunek przepływów pieniężnych według standardów światowych – badanie porównawcze. Część I*, „Monitor Rachunkowości i Finansów”, nr 6.
11. Śnieżek, E., P.Czajor, M.Michalak (2000), *Rachunek przepływów pieniężnych według standardów światowych – badanie porównawcze. Część II*, „Monitor Rachunkowości i Finansów”, nr 7–8.

12. Śnieżek, E., P.Czajor, M.Michalak (2000), *Rachunek przepływów pieniężnych według standardów światowych – badanie porównawcze. Część III*, „Monitor Rachunkowości i Finansów”, nr 9.
13. Michalak, M. z konsultacją merytoryczną dr E.Śnieżek (2002), *Rachunek przepływów pieniężnych – Art. 48b*, [w:] A.Jarugowa, T.Martyniuk (red.), *Komentarz do ustawy o rachunkowości – rachunkowość, MSR, podatki*, ODDK, Gdańsk 2002, rozdz. 5, s. 578–592.
14. Nowak, W.A., E.Śnieżek (2002), *Regulacja odwzorowań przepływów pieniężnych przedsiębiorstw w Chińskiej Republice Ludowej*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 10(66).
15. Śnieżek, E. (2002), *Przewodnik po cash flow: Metodologia i techniki sporządzania według znowelizowanej ustawy o rachunkowości*, FRRwP, Warszawa.
16. Śnieżek, E., M.Michalak (2002), *Aktywa pieniężne w bilansie i rachunku przepływów pieniężnych – próba identyfikacji problemu*, [w:] M.Walczak (red.), *Rachunkowość polska na tle regulacji międzynarodowych*, P.S.ABSOLWENT, Łódź, s. 258–271.
17. Śnieżek, E., E.Walińska (2002), *Odroczony podatek dochodowy jako kategoria pomiaru systemu rachunkowości – aspekt memorialowy i kasowy*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 8(64), Warszawa.
18. Śnieżek, E., M.Michalak, P.Czajor (2002), *Rachunek przepływów pieniężnych w Japonii na tle harmonizacji międzynarodowej*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 7(63).

B) Publikacje stanowiące rezultat badań prowadzonych w Katedrze Rachunkowości WZ UŁ po wydaniu KSR nr 1 (2003), które znalazły odzwierciedlenie w nowelizacji standardu KSR nr 1 (2017)

1. Śnieżek, E. (2004), *Krajowy Standard Rachunkowości „Rachunek przepływów pieniężnych”*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 18(74), s. 158–170.
2. Śnieżek, E., E.Walińska (2006), *Przepływy pieniężne jako przedmiot dokumentacji systemu rachunkowości i sprawozdawczości finansowej jednostki – wybrane aspekty praktyczne*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 35(91), s. 103–119.
3. Śnieżek, E. (2008), *Powtarzalne operacyjne przepływy pieniężne jako element raportu biznesowego*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 42, s. 307–321.
4. Śnieżek, E. (2008), *Sprawozdawczość przepływów pieniężnych. Krytyczna ocena i propozycja modelu*, Uniwersytet Łódzki, Łódź.
5. Śnieżek, E. (2008), *Teoretyczne i praktyczne uwarunkowania potrzeb w zakresie informacji o przepływach finansowych*, [w:] I.Sobańska, A.Szychta (red.), *Wybrane prace z dorobku 60-lecia Katedry Rachunkowości Uniwersytetu Łódzkiego 1948–2008*, Uniwersytet Łódzki, Łódź, s. 235–268.
6. Śnieżek, E. (2008), *Wstępne diagnozowanie sytuacji finansowej przedsiębiorstw na podstawie segmentowych strumieni przepływów pieniężnych netto*, [w:] E.Śnieżek (red.), *System rachunkowości w nurcie wyzwań XXI wieku*, Wydawnictwo ODDK, Gdańsk, s. 175–190.

7. Śnieżek, E. (red.) (2008), *System rachunkowości w nurcie wyzwań XXI wieku*, Wydawnictwo ODDK, Gdańsk.
8. Śnieżek, E., M. Wiatr (2008), *Rozdział XVII. Rachunek przepływów pieniężnych jako źródło informacji o zmianie sytuacji finansowej jednostki*, [w:] E. Walińska (red.), *Rachunkowość. Rachunkowość i sprawozdawczość finansowa*, Wolters Kluwer, Warszawa, s. 1171–1244 (i wydania późniejsze).
9. Śnieżek, E., M. Wiatr (2009), *Przepływy pieniężne w pomiarze dokonania przedsiębiorstwa – wybrane problemy*, [w:] I. Sobańska, T. Wnuk-Pel (red.), *Rachunkowość w procesie tworzenia wartości przedsiębiorstwa*, Uniwersytet Łódzki, Łódź 2009, s. 45–60.
10. Śnieżek, E., M. Wiatr (2010), *Informacje o przepływach pieniężnych jako szczególny rodzaj informacji finansowej*, „Przegląd Organizacji”, nr 7–8, s. 56–61.
11. Śnieżek, E., M. Wiatr (2011), *Interpretacja i analiza przepływów pieniężnych. Ujęcie sprawozdawcze i menedżerskie*, Wolters Kluwer, Warszawa.
12. Śnieżek, E., M. Wiatr (2011), *Praktyczne aspekty sprawozdawczości przepływów pieniężnych*, Wolters Kluwer, Warszawa.
13. Śnieżek, E., M. Wiatr (2011), *Raportowanie przepływów pieniężnych w kontekście zmian we współczesnej sprawozdawczości finansowej*, Wolters Kluwer, Warszawa.
14. Śnieżek, E. (2012), *Wykorzystanie relacji między elementami pieniężnymi i memoriałowymi w procesach decyzyjnych – przegląd badań empirycznych*, „Acta Universitatis Lodzensis. Folia Oeconomica”, t. 263, s. 123–145.
15. Śnieżek, E., M. Wiatr (2014), *Przepływy pieniężne*, Wolters Kluwer, Warszawa.
16. Śnieżek, E., M. Wiatr (2014), *Zintegrowane raportowanie biznesowe przedsiębiorstwa społecznie odpowiedzialnego w dobie zrównoważonego rozwoju*, „Studia Prawno-Ekonomiczne”, t. XCI(2), s. 397–410.
17. Śnieżek, E., M. Wiatr (2015), *Praktyczne aspekty sprawozdawczości przepływów pieniężnych* (wyd. II poszerzone), Wolters Kluwer, Warszawa.
18. Śnieżek, E., M. Wiatr (2015), *Przepływy pieniężne* (wyd. II poszerzone), Wolters Kluwer, Warszawa.
19. Śnieżek, E., M. Wiatr (2015), *Sprawozdanie z przepływów pieniężnych*, [w:] R. Ignatowski (red.), *Zaawansowana rachunkowość finansowa. Problemy i zadania*, Wydawnictwo CCAE, Łódź, s. 219–270.
20. Śnieżek, E., M. Turzyński, M. Wiatr (2016), *Kasowe ujmowanie zdarzeń na ziemiach polskich okresu zaborów jako pierwowzór zasad ujawniania przepływów pieniężnych we współczesnej sprawozdawczości finansowej*, [w:] S. Sojak (red.), *ABACUS – od instruktarzy gospodarczych po współczesne podręczniki rachunkowości*, Uniwersytet Mikołaja Kopernika w Toruniu, Toruń, s. 101–118.
21. Śnieżek, E., J. Piłacik (2017), *Wiele krajów – jedna rachunkowość. Przykład sprawozdawczości przepływów pieniężnych*, [w:] E. Śnieżek, J. Piłacik, S. Doroeba (red.), *Różne kraje – ta sama rachunkowość*, Uniwersytet Łódzki, Łódź, s. 11–33.

C) Publikacje stanowiące rezultat badań prowadzonych w Katedrze Rachunkowości WZ UŁ po nowelizacji KSR nr 1 (2017)

1. Śnieżek, E., M. Wiatr (2020), *Przepływy pieniężne w sprawozdawczości przedsiębiorstw*, Wydawnictwo SIZ, Łódź.

KSR nr 3. Niezakończone usługi budowlane (publikacja 2006, nowelizacja 2009 i 2018)

A) Publikacje stanowiące rezultat badań prowadzonych w Katedrze Rachunkowości WZ UŁ przed datą pierwszej publikacji KSR nr 3 (2008)

1. Kalinowski, J. (2003), *Umowy długoterminowe w świetle zapisów międzynarodowych standardów rachunkowości oraz ustawy o rachunkowości (na przykładzie usług budowlanych)*, [w:] B.F.Kubiak, A.Korwicki (red.), *Zastosowanie informatyki w rachunkowości i finansach*, Polskie Towarzystwo Informatyczne, Gdańsk, s. 83–89.
2. Kalinowski, J. (2003), *Wpływ szczególnych zasad wyceny umów długoterminowych na odroczony podatek dochodowy*, „Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej im. Oskara Langego we Wrocławiu”, nr 992, s. 151–161.
3. Kalinowski, J. (2004), *Kontrakty długoterminowe jako element integracji rachunkowości finansowej i zarządczej*, „Monitor Rachunkowości i Finansów”, nr 6 (63), s. 16–21.
4. Kalinowski, J. (2004), *Problemy ewidencji kosztów, przychodów i wyników kontraktów długoterminowych w kontekście prawa bilansowego i prawa podatkowego*, [w:] I.Sobańska (red.), *Kontrakty długoterminowe. Przychody – Koszty – Wyniki*, Centrum Doradztwa i Informacji DIFIN, Warszawa, s. 175–196.
5. Kalinowski, J. (2004), *Rachunkowość zorientowana na zarządzanie projektami długoterminowymi*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 22 (78), s. 25–40.
6. Kalinowski, J. (2005), *Contract costing*, [w:] *Changes of Services Industry: Challenges on Age: 2nd Lithuanian – Polish Seminar*, Kauno Technologijos Universitetas. Socialiniu Mokslu Fakultetas, Kaunas.
7. Kalinowski, J. (2005), *Kontrakty długoterminowe*, [w:] E.Walińska (red.), *Meritum. Rachunkowość. Rachunkowość i sprawozdawczość finansowa*, Wolters Kluwer Polska, Warszawa, s. 1109–1175, pozycja powtórzona w kolejnych wydaniach w latach: 2005, 2006, 2007, 2008, 2009, 2010, 2012, 2016.
8. Kalinowski, J. (2005), *Zasady wyceny niezakończonych kontraktów długoterminowych – przegląd polskich regulacji rachunkowości w świetle zapisów Międzynarodowych Standardów Rachunkowości*, „Acta Universitatis Lodzensis. Folia Oeconomica”, t. 191, s. 161–175.

B) Publikacje stanowiące rezultat badań prowadzonych w Katedrze Rachunkowości WZ UŁ po wydaniu KSR nr 3 (2006), które znalazły odzwierciedlenie w nowelizacji standardu KSR nr 3 (2009 i 2018)

1. Kalinowski, J. (2006), *Krajowy Standard Rachunkowości „Niezakończone usługi budowlane”* – projekt, „Rachunkowość”, nr 57(4).
2. Kalinowski, J. (2006), *Pomiar przychodów, kosztów i wyników usług budowlanych dla potrzeb sprawozdań finansowych według regulacji krajowych i międzynarodowych*, [w:] I.Sobańska (red.), *Rachunkowość w przedsiębiorstwie budowlanym. Kontrakty. Planowanie. Kontrola*, Centrum Doradztwa i Informacji DIFIN, Warszawa, s. 88–112.
3. Kalinowski, J. (2006), *Problemy ewidencji kosztów, przychodów i wyników usług budowlanych w kontekście prawa bilansowego i prawa podatkowego*, [w:] I.Sobańska (red.), *Rachunkowość w przedsiębiorstwie budowlanym. Kontrakty. Planowanie. Kontrola*, Centrum Doradztwa i Informacji DIFIN, Warszawa, s. 199–215.
4. Kalinowski, J. (2006), *Rola systemu informacyjnego rachunkowości w zarządzaniu projektami*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 34(90), s. 36–52.
5. Kalinowski, J. (2006), *Wycena i prezentacja wyniku niezakończonych usług budowlanych w krajowych i międzynarodowych standardach rachunkowości*, [w:] Z.Messner (red.), *Standardy rachunkowości wobec wyzwań współczesnej gospodarki*, t. II: *Analiza standardów rachunkowości*, Katowice, s. 183–198.
6. Kalinowski, J. (2006), *Zastosowanie metody Earned Value Management w zarządzaniu projektami*, [w:] I.Sobańska (red.), *Rachunkowość w przedsiębiorstwie budowlanym. Kontrakty. Planowanie. Kontrola*, Centrum Doradztwa i Informacji DIFIN, Warszawa, s. 148–198.
7. Kalinowski, J. (2007), *Kompendium wiedzy o Krajowym Standardzie Rachunkowości nr 3 „Niezakończone usługi budowlane”. Analizy – komentarze – przychody*, Difin, Warszawa.
8. Kalinowski, J. (2007), *Krajowy Standard Rachunkowości nr 3 „Niezakończone usługi budowlane” – przegląd i analiza najważniejszych regulacji*, [w:] I.Sobańska, A.Szycha (red.), *Wpływ międzynarodowych i krajowych regulacji sprawozdawczości finansowej i auditingu na zmiany w praktyce rachunkowości*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź, s. 55–67.
9. Kalinowski, J. (2007), *Wybrane dylematy prezentacji wyniku działalności firm realizujących projekty długoterminowe – artykuł dyskusyjny*, [w:] B.Micherda (red.), *Sprawozdawczość i rewizja finansowa w kształtowaniu wiarygodności informacji ekonomicznej*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie, Kraków, s. 201–208.
10. Kalinowski, J. (2007), *Zarządzanie kosztami projektu metodą Earned Value Management (EVM)*, [w:] „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, numer specjalny, t. 38(94), s. 89–108.
11. Kalinowski, J. (2008), *Ocena tradycyjnych systemów rachunku kosztów z punktu widzenia potrzeb informacyjnych procesu zarządzania kosztami projektów długoterminowych*, [w:] E.Śniezek (red.), *System rachunkowości w nurcie wyzwań XXI wieku*, ODDK, Gdańsk, s. 191–200.

12. Kalinowski, J. (2008), *Wybrane dylematy prezentacji wyniku działalności firm realizujących projekty długoterminowe – artykuł dyskusyjny*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 42(98), s. 215–230.
13. Kalinowski, J. (2009), *Wycena aktywów i pasywów oraz ustalenie wyniku finansowego – art. 34a, 34 c i 34d*, [w:] E.Walińska (red.), *Ustawa o rachunkowości. Komentarz*, Wolters Kluwer Polska, Warszawa, s. 323–345, pozycja powtórzona w kolejnych wydaniach w latach: 2011, 2013, 2016, 2018.
14. Kalinowski, J. (2010), *Project management and presentation of information in financial statements – Company performance measurement or project performance measurement*, „Comparative Economic Research Central and Eastern Europe”, Vol. 13(3), s. 17–32.
15. Kalinowski, J. (2010), *Zarządzanie kosztami projektów długoterminowych*, Wydawnictwo Biblioteka, Łódź.
16. Kalinowski, J. (2010), *Zmiany do Krajowego Standardu Rachunkowości nr 3 „Nieukończona usługa budowlana” jako jedna z odpowiedzi regulacji rachunkowości na kryzys gospodarczy*, [w:] I.Sobańska, P.Kabalski (red.), *System rachunkowości w okresie kryzysu gospodarczego*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź, s. 99–119.
17. Kalinowski, J. (2012), *Kontrakty długoterminowe w praktyce*, SKwP ZG, Warszawa.
18. Kalinowski, J. (2015), *Kontrakty budowlane i działalność deweloperska*, [w:] R.Ignatowski (red.), *Zaawansowana rachunkowość finansowa Problemy i zadania*, Wydawnictwo CCAE, Łódź, s. 17–63, pozycja ponownie wydana w 2018 r.

KSR nr 5. Leasing, najem, dzierżawa (publikacja 2008, nowelizacja 2011)

A) Publikacje stanowiące rezultat badań prowadzonych w Katedrze Rachunkowości WZ UŁ przed datą pierwszej publikacji KSR nr 5 (2008)

1. Turzyński, M. (2000), *Umowy o oddanie przedsiębiorstwa do odpłatnego korzystania w procesach prywatyzacji bezpośredniej*, „Acta Universitatis Lodzensis. Folia Oeconomica”, t. 153, s. 63–74.
2. Turzyński, M. (2001), *Ewidencja transakcji leasingowych w świetle przepisów prawa bilansowego i podatkowego*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, nr 2, s. 111–132.
3. Turzyński, M. (2001), *Regulacje transakcji leasingu w ujęciu retrospektywnym*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, nr 5, s. 120–143.
4. Turzyński, M. (2004), *Rachunkowość leasingu na tle regulacji prawa cywilnego i podatkowego*, Alpha Pro.
5. Turzyński, M. (2005), *Rachunkowość leasingu: badania empiryczne*, „Acta Universitatis Lodzensis. Folia Oeconomica”, t. 189, s. 103–119.

6. Turzyński, M. (2005), *Regulacje umów leasingu w ustawie o podatku od towarów i usług po przystąpieniu Polski do Unii Europejskiej. Ewolucyjne i współczesne aspekty rachunkowości*, „Acta Universitatis Lodzensis. Folia Oeconomica”, t. 191, s. 195–211.
7. Turzyński, M. (2008), *Krajowy Standard Rachunkowości „Leasing, najem i dzierżawa” – wybrane problemy*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, nr 42, s. 323–334.

B) Publikacje stanowiące rezultat badań prowadzonych w Katedrze Rachunkowości WZ UŁ po wydaniu KSR nr 5 (2008), które znalazły odzwierciedlenie w nowelizacji standardu KSR nr 5 (2011)

1. Turzyński, M. (2009), *Leasing zwrotny a kreowanie wartości przedsiębiorstwa*, [w:] I.Sobańska, T.Wnuk-Pel (red.), *Rachunkowość w procesie tworzenia wartości przedsiębiorstwa*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.
2. Turzyński, M. (2009), *Umowy leasingu w prawie bilansowym i podatkowym*, Wolters Kluwer, Warszawa.
3. Turzyński, M. (2010), *Aspekty księgowe i podatkowe inicjowania umów leasingu*, [w:] I.Sobańska, P.Kabalski (red.), *System rachunkowości w okresie kryzysu gospodarczego*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.
4. Turzyński, M. (2011), *Rachunkowość w zarządzaniu majątkami ziemskimi w Polsce w epoce oświecenia*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 63, s. 93–106.

C) Publikacje stanowiące rezultat badań prowadzonych w Katedrze Rachunkowości Wydziału Zarządzania Uniwersytetu Łódzkiego po nowelizacji KSR nr 5 (2011)

1. Turzyński, M. (2012), *Nowelizacja KSR 5 „Leasing, najem, dzierżawa”*, „Rachunkowość”, nr 3, s. 2–6.
2. Turzyński, M. (2012), *Umowy o używanie aktywów w świetle historyczno-teoretycznego dyskursu rachunkowości*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.
3. Turzyński, M. (2013), *Zmiany w opodatkowaniu leasingu podatkiem dochodowym a rachunkowość*, „Rachunkowość”, nr 4, s. 8–10.
4. Turzyński, M. (2015), *Umowa leasingu operacyjnego – rachunkowość a podatki*, „Rachunkowość”, nr 11, s. 15–25.
5. Czajor, P., M.Michalak (2016), *Nowe regulacje rachunkowości umów leasingu a obraz sytuacji finansowej jednostek gospodarczych*, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia”, nr 82, s. 23–34.
6. Turzyński, M. (2016), *Nowy MSSF 16 Leasing i jego potencjalny wpływ na polskie prawo bilansowe*, „Rachunkowość”, nr 7, s. 3–17.
7. Turzyński, M. (2016), *Uproszczone podejście do umów leasingu – uwarunkowania i skutki stosowania*, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia”, nr 80(2), s. 185–191.

8. Turzyński, M. (2016), *W kierunku jednolitego ujmowania leasingu w sprawozdaniach finansowych: 65 lat zmian w standardach rachunkowości*, „Studia Ekonomiczne”, nr 300, s. 196–205.
9. Czajor, P., M. Michalak (2017), *Operating lease capitalization – Reasons and its impact on financial ratios of WIG30 and sWIG80 companies*, „Przedsiębiorczość i Zarządzanie”, nr 18(1), s. 23–36.
10. Turzyński, M. (2020), *Accounting for Lease Contracts. The Current Status and Directions of Change*, Lodz University Press, Lodz.
11. Turzyński, M. (2020), *Rachunkowość umów leasingu. Stan obecny i kierunki zmian*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.

KSR nr 8. Działalność deweloperska (publikacja 2014, nowelizacja 2018 i 2020)

A) Publikacje stanowiące rezultat badań prowadzonych w Katedrze Rachunkowości WZ UŁ przed datą pierwszej publikacji KSR nr 8 (2014)

1. Kalinowski, J. (2011), *Aneks 1 – Działalność deweloperska jako szczególny obszar regulacji rachunkowości – rozwiązania polskie a MSR/MSSF*, [w:] E. Walińska (red.), *Ustawa o rachunkowości. Komentarz*, wyd. II, Wolters Kluwer Polska, Warszawa, s. 871–890, pozycja powtórzona w wydaniu z 2013 r.
2. Kalinowski, J. (2011), *Porównywalność sprawozdań finansowych firm deweloperskich na tle krajowych i międzynarodowych regulacji rachunkowości*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 60(116), s. 145–168.
3. Kalinowski, J. (2011), *Sprawozdawczość finansowa w jednostkach prowadzących działalność deweloperską*, [w:] B. Micherda (red.), *Sprawozdawczość i rewizja finansowa*, Kraków, s. 177–193.
4. Kalinowski, J. (2011), *Wybrane problemy prezentacji wyników działalności deweloperskiej w kontekście nadrzędnych zasad rachunkowości – artykuł dyskusyjny*, [w:] J. Gierusz, T. Martyniuk (red.), *Kluczowe problemy teorii i praktyki rachunkowości*, Prace i Materiały Wydziału Zarządzania Uniwersytetu Gdańskiego, t. II, Sopot, s. 103–112.
5. Kalinowski, J. (2014), *Ujęcie i prezentacja kosztów działalności deweloperskiej – kluczowe problemy*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, nr 136(80), s. 153–172.

B) Publikacje stanowiące rezultat badań prowadzonych w Katedrze Rachunkowości WZ UŁ po wydaniu KSR nr 8 (2014), które znalazły odzwierciedlenie w nowelizacji standardu KSR nr 8 (2018 i 2020)

1. Kalinowski, J. (2014), *Koszty przedsięwzięcia deweloperskiego – kluczowe problemy (cz. 1)*, „Rachunkowość”, nr 10.
2. Kalinowski, J. (2014), *Koszty przedsięwzięcia deweloperskiego – kluczowe problemy (cz. 2)*, „Rachunkowość”, nr 11.
3. Kalinowski, J. (2015), *Kontrakty budowlane i działalność deweloperska*, [w:] R. Ignatowski (red.), *Zaawansowana rachunkowość finansowa. Problemy i zadania*, Wydawnictwo CCAE, Łódź, s. 17–63, pozycja ponownie wydana w 2018 r.

KSR nr 11. Środki trwałe (publikacja 2017)

A) Publikacje stanowiące rezultat badań prowadzonych w Katedrze Rachunkowości WZ UŁ przed datą pierwszej publikacji KSR nr 11 (2017)

1. Michalak, M. (2002), *Utrata wartości aktywów trwałych – nowe zadania dla rachunkowości zarządczej i controllingu*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza”, nr 12, s. 27–34.
2. Michalak, M. (2003), *Jak wycenić środki trwałe wniesione do spółki – amortyzacja w księgach i w podatkach*, „Rzeczpospolita. Przewodnik podatkowo-rachunkowy dla przedsiębiorców «Dobra Firma»”, nr 173/130(6510).
3. Śnieżek, E., M. Wiatr (2003), *Prawo wyboru a kształtowanie polityki rachunkowości jednostki – rozważania na przykładzie amortyzacji*, „Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej SKwP”, nr 72.
4. Walińska, E., M. Michalak (2003), *Jak ustalić wartość środków trwałych dla celów podatkowych i księgowych – darowane i nabyte w spadku*, „Rzeczpospolita. Przewodnik podatkowo-rachunkowy dla przedsiębiorców «Dobra Firma»” 2003, nr 167/112(6492).
5. Jarugowa, A., M. Turzyński (2004), *Środki trwałe oraz wartości niematerialne i prawne w prawie bilansowym i podatkowym*, Difin, Warszawa.
6. Kalinowski, J. (2005), *Amortyzacja bilansowa a ustalanie podstawy do opodatkowania w firmach produkcyjnych*, „Acta Universitatis Lodzensis. Folia Oeconomica”, t. 189, s. 91–102.
7. Kalinowski, J. (2005), *Utrata wartości produkcyjnych środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych – aspekt bilansowy i podatkowy*, „Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu”, nr 1082, s. 110–121.
8. Michalak, M. (2005), *Utrata wartości niefinansowych aktywów trwałych – wybrane problemy*, „Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu”, nr 1082, s. 184–196.
9. Karmańska, A., E. Walińska (2006), *Środki trwałe w prawie bilansowym i podatkowym – komentarz*, Wydawnictwo AD. Drągowski.
10. Walińska, E. (2006), *The depreciation of assets – The evaluation of presentation rules in financial statements*, „Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu”, t. 1082.
11. Kabalski, P. (2007), *Wybrane problemy wyceny rzeczowego majątku trwałego według Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej*, [w:] I. Sobańska, A. Szycha (red.), *Wpływ międzynarodowych i krajowych regulacji sprawozdawczości finansowej i auditingu na zmiany w praktyce rachunkowości*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.
12. Kaczmarczyk, I., E. Walińska (2007), *Środki trwałe jako szczególny składnik bilansu sporządzonego według MSSF – regulacje a praktyka polskich spółek publicznych*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, nr 36(92), s. 49–70.

13. Kabalski, P. (2008), *Model kosztu a model przeszacowania do wyceny rzeczowego majątku trwałego – wybrane dylematy teoretyczne i praktyczne*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, nr 42, s. 201–213.
14. Michalak, M. (2008), *Utrata wartości niefinansowych aktywów trwałych w sprawozdawczości spółek publicznych – badanie pilotażowe*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, nr 42, s. 253–268.
15. Michalak, M. (2010), *Impairment of the non-current operational assets-measurement and disclosures in financial statements of Polish public companies*, „Social Sciences”, Vol. 67(1).
16. Michalak, M. (2010), *Rozliczanie kosztów wspólnych przy budowie środka trwałego*, „Biuletyn Rachunkowości”, nr 23(119), s. 14–23.
17. Kabalski, P. (2011), *O sensie stosowania modelu przeszacowania do wyceny środków trwałych*, „Acta Universitatis Lodzensis. Folia Oeconomica”, t. 249.
18. Kabalski, P. (2014), *MSSF a ustawa o rachunkowości (4). Środki trwałe – dookończenie*, „Rachunkowość”, nr 5, s. 8–15.
19. Michalak, M. (2016), *Wartość ekonomiczna majątku trwałego w systemie rachunkowości przedsiębiorstwa*, Centrum Controllingu i Analiz Ekonomicznych.
20. Michalak, M., P.Czajor (2016), *Ujawnianie informacji o wartości ekonomicznej operacyjnych aktywów trwałych w sprawozdawczości finansowej spółek publicznych*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 87(143), s. 105–116.
21. Czajor, P., M.Michalak (2017), *Utrata wartości aktywów niefinansowych – zakres tworzenia odpisów i ich istotność na przykładzie spółek z indeksu WIG30*, „Studia Ekonomiczne”, nr 333, s. 19–36.

B) Publikacje stanowiące rezultat badań prowadzonych w Katedrze Rachunkowości WZ UŁ po opublikowaniu KSR nr 11 (2017)

1. Walińska, E., M.Michalak, P.Czajor (2017), *Środki trwałe w rachunkowości – omówienie KSR 11 (cz. I)*, „Rachunkowość”, nr 11, s. 3–12.
2. Walińska, E., M.Michalak, A.Wencel, P.Czajor (2017), *Środki trwałe w rachunkowości – omówienie KSR 11 (cz. II)*, „Rachunkowość”, nr 12.
3. Walińska, E., M.Michalak, A.Wencel, P.Czajor (2018), *Środki trwałe w rachunkowości – omówienie KSR 11 (cz. III)*, „Rachunkowość”, nr 11, s. 25–36.
4. Michalak, M. (2022), *Pomiar i komunikowanie wartości ekonomicznej operacyjnego majątku trwałego w systemie rachunkowości – ujęcie teoretyczne, studia przypadków, model*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.

KSR. Wartości niematerialne i prawne (standard przed publikacją, po recenzji)

1. Michalak, M. (2004), *Bilansowe i podatkowe aspekty kosztów prac badawczo-rozwojowych*, „Monitor Rachunkowości i Finansów”, nr 9, s. 23–27.
2. Michalak, M. (2004), *Koszt firmy czy składnik majątku trwałego?*, „Rzeczpospolita. Przewodnik podatkowo-rachunkowy dla przedsiębiorców «Dobra Firma»”, nr 261/89, s. F10–F11.

3. Kalinowski, J. (2005), *Utrata wartości produkcyjnych środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych – aspekt bilansowy i podatkowy*, „Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu”, nr 1082, s. 110–121.
4. Michalak, M. (2010), *Ewidencja i rozliczanie programów lojalnościowych*, „Biuletyn Rachunkowości”, nr 18(114), s. 34–43.
5. Frendzel, M. (2011), *Aktywowanie wewnętrznie wytworzonych zasobów niematerialnych w wartości innych aktywów – zagadnienia dyskusyjne*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, nr 190, s. 97–109.
6. Kalinowski, J. (2011), *Wycena licencji wolnego i otwartego oprogramowania (GNU GPL) na przykładzie systemu operacyjnego Linux*, „Acta Universitatis Lodzensis. Folia Oeconomica”, nr 261.
7. Kabalski, P. (2014), *MSSF a ustawa o rachunkowości (6) Aktywa niematerialne*, „Rachunkowość”, nr 7, s. 16–25.
8. Kalinowski, J., W.Gos, E.Wiszniowski, Z.Luty (2019), *Koszty działalności badawczo-rozwojowej i autorskiej w uczelniach publicznych w warunkach nowych zasad finansowania szkolnictwa wyższego w Polsce*, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin.
9. Ignatowski, R., J.Michalak (2021), *Wartości niematerialne i prawne – jedność czy dysharmonia w postrzeganiu*, Instytut Prawa Gospodarczego, Katowice.
10. Ignatowski, R., H.Waniak-Michalak, P.Czajor, M.Frendzel (2023), *Współczesne trendy w standaryzacji sprawozdawczości jednostek według Łódzkiej Szkoły Rachunkowości*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.

Stanowisko Komitetu Standardów Rachunkowości **w sprawie księgowego ujęcia praw majątkowych wynikających ze świadectw pochodzenia energii wytworzonej w odnawialnych źródłach energii** (publikacja 2007)

Ignatowski, R. (2007), *Prawa majątkowe ze świadectw pochodzenia energii*, „Rachunkowość”, nr 10, s. 2–10.

Stanowisko Komitetu Standardów Rachunkowości **w sprawie księgowego ujęcia uprawnień do emisji gazów cieplarnianych** (publikacja 2005, nowelizacja 2011 i 2015)

A) Publikacje stanowiące rezultat badań prowadzonych w Katedrze Rachunkowości WZ UŁ przed datą pierwszej publikacji Stanowiska (2005)

1. Frendzel, M. (2005), *Podejście księgowe do praw do emisji substancji szkodliwych w świetle Interpretacji Międzynarodowej Sprawozdawczości Finansowej IFRIC 3*, Referat wygłoszony na konferencji z cyklu „Rachunkowość – globalizacja – zarządzanie”, Uniwersytet Łódzki, Wydział Zarządzania, 28–29 kwietnia 2005 r., materiały konferencyjne niepublikowane.
2. Ignatowski, R. (2006), *Księgowe ujęcie praw do emisji gazów cieplarnianych w Polsce*, „Rachunkowość”, nr 1, s. 2–9.

B) Publikacje stanowiące rezultat badań prowadzonych w Katedrze Rachunkowości WZ UŁ po wydaniu Stanowiska (2011), które znalazły odzwierciedlenie w nowelizacji Stanowiska (2015 i 2018)

Michalak, J. (2016), *Ujawnienia o emisji gazów cieplarnianych wybranych spółek giełdowych w Wielkiej Brytanii*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, nr 90, s. 157–172.

Stanowisko Komitetu Standardów Rachunkowości *w sprawie zasady rzetelnego i jasnego obrazu* (publikacja 2018)

A) Publikacje stanowiące rezultat badań prowadzonych w Katedrze Rachunkowości WZ UŁ przed datą pierwszej publikacji Stanowiska (2018)

1. Walińska, E. (1993), *Roczny raport finansowy w świetle nowych regulacji rachunkowości*, „Acta Universitatis Lodzensis. Folia Oeconomica”, t. 127.
2. Walińska, E. (2000), *Zasady prawidłowej rachunkowości – próba identyfikacji problemu*, „Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu”, nr 876, s. 244–261.
3. Śnieżek, E., M. Wiatr (2003), *Prawo wyboru a kształtowanie polityki rachunkowości jednostki – rozważania na przykładzie amortyzacji*, „Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej SKwP”, nr 72.
4. Walińska, E., M. Michalak, A. Wencel (2006), *Istota rachunkowości*, [w:] E. Walińska (red.), *Meritum. Rachunkowość. Rachunkowość i sprawozdawczość finansowa*, Wolters Kluwer, Warszawa 2021, s. 19–54.
5. Jurewicz, A., E. Walińska (2008), *Jakość informacji finansowej generowanej przez system rachunkowości*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, nr 44(100), s. 101–113.
6. Nowak, W.A. (2008), *Odwzorowywanie podmiotu ekonomicznego przez sprawozdawczość finansową – podejście ram konceptualnych*, [w:] N.A. Ostapjuk (red.), *Naucznyje buhgalterskije szkoły mira: ewolucija, nacjonalnyje osobiennosti i perspektiwy rozwitija – Czast' II: Buhgalterskij ucziat, analiz i kontrol w raznych stranach: nacjonalnyje osobiennosti i perspektiwy rozwitija*, Izdatielstwo redakcionno-izdatielskogo otdiela Žitomirskogo gosudarstwiennogo technologiczeskogo universitieta, Žitomir, Ukraina 2008, s. 370–382.
7. Kabalski, P. (2009), *Cele sprawozdań finansowych według projektu „Ram konceptualnych sprawozdawczości finansowej*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, nr 48, s. 61–79.
8. Kabalski, P. (2009), *Comments on the objective of financial reporting in the proposed new conceptual framework*, „Eurasian Journal of Business and Economics”, Vol. 2(4), s. 95–111.
9. Nowak, W.A. (2009), *What and how accounting really maps?*, [w:] *Proceedings of American Accounting Association Annual Meeting, August 1–5, 2009, New York, American Accounting Association*.

10. Michalak, M. (2010), *Utrata wartości operacyjnych aktywów trwałych a wiarygodność informacji w sprawozdaniach finansowych*, „Studia i Prace Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie”, nr 14, t. 2, s. 39–49.
11. Nowak, W.A. (2010), *On the conceptual framework for public sector financial reporting: Financial statements' users, scope and quality*, [w:] *Proceedings of the 3rd International Accounting Conference and the 2nd Doctoral Colloquium „Accounting research contribution to society. Bridging the gap between theory, research & practice: IFRS Convergence and application”*, Faculty of Economics Universitas Indonesia, 27–28 October 2010.
12. Śnieżek, E., M. Wiatr (2010), *Wybrane aspekty odwzorowania zasady true and fair view w bilansie XXI wieku*, „Studia i Prace Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie”, nr 14, t. 2, s. 249–259.
13. Śnieżek, E., J. Domagała, M. Wiatr (2010), *Rola rachunkowości w tworzeniu wiernego obrazu działalności przedsiębiorstwa w warunkach kryzysu gospodarczego*, [w:] I. Sobańska, P. Kabalski (red.), *System rachunkowości w okresie kryzysu gospodarczego*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.
14. Walińska, E. (2010), *Bilans – propozycje nowej formuły sprawozdawczej*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, nr 56, s. 267–282.
15. Walińska, E. (2010), *Przychody jako kategoria pomiaru dokonań jednostki – potrzeba nowych rozwiązań*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, nr 54, s. 191–204.
16. Walińska, E., J. Gad (2010), *Wiarygodność informacji sprawozdawczych jako fundament nadzoru korporacyjnego*, „Studia i Prace Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie”, nr 14, t. 2, s. 288–295.
17. Frendzel, M. (2011), *Przydatność informacyjna wartości godziwej jako podstawy pomiaru w rachunkowości i ograniczenia jej stosowania w praktyce*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.
18. Kalinowski, J. (2011), *Porównywalność sprawozdań finansowych firm deweloperskich na tle krajowych i międzynarodowych regulacji rachunkowości*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, nr 60(116), s. 145–168.
19. Śnieżek, E., M. Wiatr (2011), *Kreatywna czy oszukańcza sprawozdawczość finansowa?: sygnały, symptomy, diagnoza*, „Przegląd Organizacji”, nr 11, s. 36–39.
20. Walińska, E. (2011), *Ujmowanie skutków polityki rachunkowości w sprawozdaniu finansowym*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, nr 60(116), s. 279–294.
21. Michalak, J. (2012), *Model biznesowy i jego wpływ na odwzorowanie sytuacji finansowej jednostki w systemie rachunkowości*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, nr 66, s. 133–142.
22. Michalak, J., H. Waniak-Michalak, P. Czajor (2012), *Impact of mandatory IFRS implementation on earnings quality. Evidence from the Warsaw Stock Exchange*, „The Theoretical Journal of Accounting”, Vol. 68(124), s. 63–82.

23. Michalak, J., H. Waniak-Michalak, P. Czajor (2012), *Wpływ obowiązkowego przyjęcia MSSF na jakość zysków. Wyniki badań empirycznych na Giełdzie Papierów Wartościowych w Warszawie*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 68(124).
24. Nowak, W.A. (2012), *Zasady rachunkowości a interpretacja przepisów prawa: Przypadek wyboru kursów walut w trybie sądowym*, [w:] S. Sojak (red.), *Rachunkowość: Dylematy praktyki gospodarczej*, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Mikołaja Kopernika, Toruń, s. 381–407.
25. Walińska, E., B. Bek-Gaik (2012), *Bilans w nowej formule sprawozdawczej IASB/FASB – w kierunku ograniczenia polityki prezentacji informacji*, „Acta Universitatis Lodzensis. Folia Oeconomica”, t. 263, s. 31–43.
26. Walińska, E., A. Jurewicz (2013), *Ujawnianie informacji w raporcie finansowym – czy potrzebne są ramy koncepcyjne?*, „Research Papers of the Wrocław University of Economics/Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, nr 314, s. 218–235.
27. Klimczak, K.M., J. Michalak (2014), *Istotność sprawozdań finansowych dla wyceny a stosowanie zasady memoriałowej i konserwatyzm warunkowy*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia”, nr 66, s. 123–133.
28. Śnieżek, E., M. Wiatr (2014), *Wpływ luki informacyjnej na modyfikacje ujawnień informacji o wyniku finansowym – wyniki badań brytyjskich spółek publicznych należących do indeksu FTSE 100*, „Studia Ekonomiczne”, nr 201, s. 250–262.
29. Walińska, E., M. Michalak (2014), *Polityka rachunkowości w kontekście poglądów naukowych Profesor Alicji Jarugowej*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, nr 80(136), s. 107–129.
30. Śnieżek, E. (2015), *Kreatywna i agresywna rachunkowość*, [w:] *Ekonomia, finanse, prawo gospodarcze. Podręcznik dla sędziów i prokuratorów*, Uniwersytet Łódzki, Wydział Zarządzania.
31. Czajor, P., M. Michalak (2016), *Jakość ujawnień dotyczących zobowiązań finansowych w sprawozdaniach finansowych spółek indeksu WIG 30*, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia”, t. 80(2), s. 431–438.
32. Kabalski, P. (2016), *Istotność w rachunkowości*, „Rachunkowość”, nr 8, s. 3–16.
33. Śnieżek, E., M. Wiatr (2016), *Dobrowolne ujawnienia informacji jako kierunek doskonalenia sprawozdawczości finansowej*, „Studia Ekonomiczne”, nr 268, s. 206–216.
34. Śnieżek, E., M. Wiatr (2016), *Modelowanie raportów jako próba ograniczenia luki komunikacyjnej w sprawozdawczości finansowej*, „Studia Ekonomiczne”, nr 284, s. 21–30.
35. Walińska, E. (2016), *Teoretyczne i praktyczne aspekty polityki rachunkowości*, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia”, t. 80(2), s. 193–205.

36. Ignatowski, R. (2017), *Rzetelny i jasny obraz w sprawozdaniach finansowych – badanie sondażowe w eksperymencie badawczym*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 92(148), s. 47–70.
37. Michalak, M. (2017), *Międzynarodowy Standard Rachunkowości 1 „Prezentacja sprawozdań finansowych” (MSR 1)*, [w:] J.Gierusz, M.Gierusz (red.), *Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej w teorii i praktyce*, Wydawnictwo ODDK, Gdańsk, s. 131–202.
38. Michalak, J. (2018), *Metody pomiaru i determinant jakości informacji w raportach spółek giełdowych*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.

Stanowisko Komitetu Standardów Rachunkowości **w sprawie wykazywania działalności przewidzianej do zaprzestania lub zaprzestanej oraz ujawniania informacji na ten temat** (publikacja 2023)

A) Publikacje stanowiące rezultat badań prowadzonych w Katedrze Rachunkowości WZ UŁ przed datą pierwszej publikacji Stanowiska (2023)

1. Walińska, E., Jędrzejewski, S. (2009), *Bilans w warunkach utraty kontynuacji działalności – zasada ostrożności czy treść ekonomiczna*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, nr 51(107), s. 165–176.
2. Jędrzejewski, S. (2010), *Zasady sporządzania sprawozdań finansowych przedsiębiorstw w upadłości – czy są potrzebne zmiany?*, [w:] I.Sobańska, P.Kabalski (red.), *System rachunkowości w okresie kryzysu gospodarczego*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.
3. Jędrzejewski, S. (2012), *Rachunkowość w warunkach kryzysu – czy potrzebne są zmiany?*, „Przedsiębiorczość i Zarządzanie”, nr 13/14, s. 57–68.
4. Jędrzejewski, S. (2016), *Przedsiębiorstwo w upadłości. Uwarunkowania prawne – wycena – model sprawozdania finansowego*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.
5. Firkowska-Jakobsze, Z., S.Jędrzejewski (2023), *Bilans upadłościowy w okresie dwudziestolecia międzywojennego – ocena możliwości implementacji rozwiązań do współczesnej praktyki gospodarczej*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, nr 67(3), s. 11–20.

B) Publikacje stanowiące rezultat badań prowadzonych w Katedrze Rachunkowości WZ UŁ po opublikowaniu Stanowiska (2023)

Jędrzejewski, S. (2024), *Sprawozdawczość polskich przedsiębiorstw w upadłości w okresie dwudziestolecia międzywojennego*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.

Stanowisko Komitetu Standardów Rachunkowości **w sprawie ustalania wartości godziwej dla potrzeb rozliczania połączeń jednostek metodą nabycia** (publikacja 2024)

A) Publikacje stanowiące rezultat badań prowadzonych w Katedrze Rachunkowości WZ UŁ przed datą pierwszej publikacji Stanowiska (2024)

1. Nowak, W.A. (2001), *Fair value*, „Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej im. Oskara Langego we Wrocławiu”, nr 911, s. 187–196.
2. Nowak, W.A. (2001), *Wartość godziwa czy rzetelna rynkowa?*, „Monitor Rachunkowości i Finansów”, nr 10(33), s. 8–11.
3. Nowak, W.A. (2002), *Fair value: Semantic content and economic interpretation*, [w:] *APC Proceedings, 14th Asian-Pacific Conference On International Accounting Issues; Los Angeles, USA, November 2002*; California State University Northridge & California State University Fresno & Claremont McKenna College, California, USA.
4. Frendzel, M. (2011), *Przydatność informacyjna wartości godziwej jako podstawy pomiaru w rachunkowości i ograniczenia jej stosowania w praktyce*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.
5. Frendzel, M. (2011), *The use of fair value in measurement of non-current tangible assets by listed companies in Poland*, „Acta Universitatis Lodzensis. Folia Oeconomica”, t. 257.
6. Michalak, M. (2013), *Wartość godziwa*, Vademecum Głównego Księgowego, wyd. elektroniczne Wolters Kluwer.
7. Frendzel, M. (2016), *Dobrowolna wycena aktywów finansowych w wartości godziwej przez podmioty finansowe notowane na GPW w Warszawie*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, nr 445, s. 37–47.

Kryptoaktywa i kryptozobowiązania w rachunkowości – Ekspertyza KSR

Frendzel, M. (2023), *Kryptowaluty w systemie finansowo-księgowym*, „Zeszyty Metodyczne Rachunkowości”, nr 8(584), s. 10.

Bibliografia

- APB Opinion No. 16 Business Combinations „Business combinations; Opinions of the Accounting Principles Board 16”, American Institute of Certified Public Accountants, Accounting Principles Board, New York, August 1970, s. 281–327.
- Basic Concepts and Accounting Principles Underlying Financial Statements of Business Enterprises, APB Statement No. 4, AICPA, New York 1970.
- Blake, R., J.Mouton, *The Managerial Grid: The Key to Leadership Excellence*, Gulf Publishing Co, Houston 1964.
- Burzym, E., *Rachunkowość przedsiębiorstw i instytucji*, PWE, Warszawa 2008.
- Burzym, E., *Rola i funkcje rachunkowości w roku 2000*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2008, nr 45(101), s. 23–70.
- Canibano, L., A.Mora, *Evaluating the statistical significance of de facto accounting harmonization: A study of European global players*, „European Accounting Review” 2000, Vol. 9, No. 3, s. 349–369.
- Carnegie, G., L.Parker, E.Tsahuridu, *It's 2020: What is accounting today?*, „Australian Accounting Review” 2021, Vol. 31, No. 96, s. 65–73.
- Carvalho, L.N., B.M.Salotti, *Adoption of IFRS in Brazil and the consequences to accounting education*, „Issues in Accounting Education” 2013, Vol. 28(2), s. 235–242.
- Chambers, R.J., *Accounting, Evaluation and Economic Behavior*, Prentice Hall, Englewood Cliffs, New York 1966.
- Choi, F.C., C.A.Frost, G.K.Meek, *International Accounting*, 3rd Ed., Prentice Hall, London 1999.
- Choi, F.D.S., G.G.Mueller, *International Accounting*, Prentice-Hall International, Englewood Cliffs, New Jersey 1984.
- Combined and/or carve-out financial statements. IFRS application guidance*, KPMG, IFRG Limited, London 2017, April.
- Conceptual Framework for Financial Reporting*, IASB, London 2018.
- Donaldson, L., *The Contingency Theory of Organizations*, Sage Publishing, Int. 2001.
- Dyrektywa 2006/42/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 17 maja 2006 r. w sprawie maszyn, zmieniająca dyrektywę 95/16/WE (Dz. Urz. UE L 157 z dnia 9 czerwca 2006 r., s. 24 ze zm.).
- Emenyonu, E.N., A.Adhikari, *Measuring the degree of international harmony in selected accounting measurement practices*, „Australian Accounting Review” 1998, Vol. 8, No. 2, s. 24–32.

- Enthoven, A.J.H., *Accountancy and Economic Development Policy*, North-Holland Publishing Company, New York 1970.
- Enthoven, A.J.H., *Accounting and development programming*, „International Journal of Accounting” 1967, Vol. 1, No. 3.
- Erchinger, H., W.Melcher, *Convergence between US GAAP and IFRS: Acceptance of IFRS by the US Securities and Exchange Commission (SEC)*, „Accounting in Europe” 2007, Vol. 4, s. 123–139.
- FASB *Accounting Standards Codification*, FASB, Norwalk, May 2008.
- Fiedler, F.E., *A Contingency Model of Leadership Effectiveness*, „Advances in Experimental Social Psychology” 1964, Vol. 1, s. 149–190.
- Financial Instruments. Reporting and Accounting*, IASB, London 2006.
- Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements*, IASC, London 1989.
- French, D., *Dictionary of Accounting Terms*, Croner Publications, Kingston upon Thames 1985.
- Frendzel, M., *Aktywowanie wewnętrznie wytworzonych zasobów niematerialnych w wartości innych aktywów – zagadnienia dyskusyjne*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu” 2011, nr 190, s. 97–109.
- Frendzel, M., *Ekspertyza w zakresie rachunkowości kryptoaktywów i kryptozobowiązań – identyfikacja potrzeb zmian przepisów ustawowych i krajowych standardów rachunkowości wynikających z praktyki gospodarczej*, materiał niepublikowany, Archiwum KSR, 2023.
- Frendzel, M., *Kryptowaluty w systemie finansowo-księgowym*, „Zeszyty Metodyczne Rachunkowości” 2023, nr 8(584), s. 10.
- Frendzel, M., *Przydatność informacyjna wartości godziwej jako podstawy pomiaru w rachunkowości i ograniczenia jej stosowania w praktyce*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2011.
- Frendzel, M., *The use of fair value in measurement of non-current tangible assets by listed companies in Poland*, „Acta Universitatis Lodzensis. Folia Oeconomica” 2011, t. 257.
- Grady, P., *Inventory of Generally Accepted Accounting Principles for Business Enterprises. Accounting Research Study No. 7*, AICPA, New York 1965.
- GUS, *Bilansowe wyniki finansowe przedsiębiorstw niefinansowych za 2023 rok*, https://stat.gov.pl/download/gfx/portalinformacyjny/pl/defaultaktualnosci/5502/9/23/1/bilansowe_wyniki_finansowe_przedsiębiorstw_niefinansowych_za_2023_rok.pdf (dostęp: 29.10.2024).
- Harvey, M., F.Keer, *Financial Accounting. Theory and Standards*, 2nd Ed., Prentice/Hall International 1983.
- Haskins, M.E., K.R.Ferris, T.I.Selling, *International Financial Reporting and Analysis. A Contextual Emphasis*, Irwin/McGraw-Hill, Homewood, Il. 1995.
- Hatfield, H.R., *Some variations in accounting practice in England, France, Germany and the United States*, „Journal of Accounting Research” 1966, Autumn, s. 169–182.

- Helin, A., *Ustawa o rachunkowości. Komentarz*, wyd. VII, C.H.Beck, Warszawa 2017.
- Hendriksen, E.A., M.F. van Breda, *Teoria rachunkowości*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2002.
- IASB, *IFRS 5 Non-current Assets Held for Sale and Discontinued Operations*, London 2024.
- Ignatowski, R., *Instytucjonalne uwarunkowania i otoczenie globalnych standardów rachunkowości*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2008.
- Ignatowski, R., *Księgowe ujęcie praw do emisji gazów cieplarnianych w Polsce*, „Rachunkowość” 2006, nr 1, s. 2–9.
- Ignatowski, R., *Prawa majątkowe ze świadectw pochodzenia energii*, „Rachunkowość” 2007, nr 10, s. 2–10.
- Ignatowski, R., *Rzetelny i jasny obraz w sprawozdaniach finansowych – badanie sondażowe w eksperymencie badawczym*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2017, nr 92, s. 47–70.
- Ignatowski, R., J.Michalak, *Wartości niematerialne i prawne – jedność czy dysharmonia w postrzeganiu*, Instytut Prawa Gospodarczego, Katowice 2021.
- Ignatowski, R., H.Waniak-Michalak, P.Czajor, M.Frendzel, *Współczesne trendy w standaryzacji sprawozdawczości jednostek według Łódzkiej Szkoły Rachunkowości*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2023.
- Iqbal, M.Z., T.U.Melcher, A.A.Elmallah, *International Accounting. Global Perspective*, South-Western College Publishing Int. 1997.
- Jackling, B., B.Howieson, R.Natoli, *Some implications of IFRS adoption for accounting education*, „Australian Accounting Review” 2012, Vol. 22(4), s. 331–340.
- Jaruga, A., *Systemy regulacji rachunkowości a międzynarodowa harmonizacja i standaryzacja*, [w:] A.A.Jaruga (red.), *Międzynarodowe regulacje rachunkowości. Wpływ na rozwiązania krajowe*, Wydawnictwo C.H.Beck, Warszawa 2002.
- Jarugowa, A., M.Turzyński, *Środki trwałe oraz wartości niematerialne i prawne w prawie bilansowym i podatkowym*, Difin, Warszawa 2004.
- Jones, R.H., *Budowanie jeszcze jednej wieży Babel – Dyfuzja GAAP-ów*, [w:] *Rachunkowość u progu XXI w.*, FRRwP, Warszawa 1998.
- Jurewicz, A., E.Walińska, *Jakość informacji finansowej generowanej przez system rachunkowości*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2008, nr 44(100), s. 101–113.
- Kabalski, P., *Commends on the objective of financial reporting in the proposed new conceptual framework*, „Eurasian Journal of Business and Economics” 2010, No. 2, s. 95–111.
- Kabalski, P., *Model kosztu a model przeszacowania do wyceny rzeczowego majątku trwałego – wybrane dylematy teoretyczne i praktyczne*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2008, nr 42, s. 201–213.
- Kabalski, P., *O sensie stosowania modelu przeszacowania do wyceny środków trwałych*, „Acta Universitatis Lodziensis. Folia Oeconomica” 2011, t. 249.

- Kalinowski, J., *Amortyzacja bilansowa a ustalanie podstawy do opodatkowania w firmach produkcyjnych*, „Acta Universitatis Lodziensis. Folia Oeconomica” 2005, t. 189, s. 91–102.
- Kalinowski, J., *Aneks 1 – Działalność deweloperska jako szczególny obszar regulacji rachunkowości – rozwiązania polskie a MSR/MSSF*, [w:] E. Walińska (red.), *Ustawa o rachunkowości. Komentarz*, wyd. II, Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2011, s. 871–890.
- Kalinowski, J., *Kontrakty budowlane i działalność deweloperska*, [w:] R. Ignatowski (red.), *Zaawansowana rachunkowość finansowa. Problemy i zadania*, Wydawnictwo CCAE, Łódź 2015.
- Kalinowski, J., *Kontrakty długoterminowe jako element integracji rachunkowości finansowej i zarządczej*, „Monitor Rachunkowości i Finansów” 2004, nr 6(63), s. 16–21.
- Kalinowski, J., *Kontrakty długoterminowe w praktyce*, SKwP ZG, Warszawa 2012.
- Kalinowski, J., *Koszty przedsięwzięcia deweloperskiego – kluczowe problemy (cz. 1)*, „Rachunkowość” 2014, nr 10.
- Kalinowski, J., *Koszty przedsięwzięcia deweloperskiego – kluczowe problemy (cz. 2)*, „Rachunkowość” 2014, nr 11.
- Kalinowski, J., *Porównywalność sprawozdań finansowych firm deweloperskich na tle krajowych i międzynarodowych regulacji rachunkowości*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2011, nr 60(116), s. 145–168.
- Kalinowski, J., *Problemy ewidencji kosztów, przychodów i wyników kontraktów długoterminowych w kontekście prawa bilansowego i prawa podatkowego*, [w:] I. Sobańska (red.), *Kontrakty długoterminowe. Przychody – Koszty – Wyniki*, Centrum Doradztwa i Informacji DIFIN, Warszawa 2004, s. 175–196.
- Kalinowski, J., *Project management and presentation of information in financial statements – Company performance measurement or project performance measurement*, „Comparative Economic Research Central and Eastern Europe” 2010, Vol. 13(3), s. 17–32.
- Kalinowski, J., *Rachunkowość zorientowana na zarządzanie projektami długoterminowymi*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2004, t. 22(78), s. 25–40.
- Kalinowski, J., *Ujęcie i prezentacja kosztów działalności deweloperskiej – kluczowe problemy*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2014, nr 136(80), s. 153–172.
- Kalinowski, J., *Utrata wartości produkcyjnych środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych – aspekt bilansowy i podatkowy*, „Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu” 2005, nr 1082, s. 110–121.
- Kalinowski, J., *Wybrane problemy prezentacji wyników działalności deweloperskiej w kontekście nadrzędnych zasad rachunkowości – artykuł dyskusyjny*, [w:] J. Gierusz, T. Martyniuk (red.), *Kluczowe problemy teorii i praktyki rachunkowości*, Prace i Materiały Wydziału Zarządzania Uniwersytetu Gdańskiego, t. II, Sopot 2011, s. 103–112.
- Kalinowski, J., *Zarządzanie kosztami projektów długoterminowych*, Wydawnictwo Biblioteka, Łódź 2010.

- Kalinowski, J., *Zmiany do Krajowego Standardu Rachunkowości nr 3 „Niezakończone usługi budowlane” jako jedna z odpowiedzi regulacji rachunkowości na kryzys gospodarczy*, [w:] I.Sobańska, P.Kabalski (red.), *System rachunkowości w okresie kryzysu gospodarczego*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2010.
- Karmańska, A., E.Walińska, *Środki trwałe w prawie bilansowym i podatkowym – komentarz*, Wydawnictwo AD. Drągowski 2006.
- Kołączyk, Z., *Rachunkowość finansowa*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Poznaniu, Poznań 1999.
- Krajowy Standard Rachunkowości nr 1: „Rachunek przepływów pieniężnych” (Dz. Urz. Min. Roz. i Fin. z 2017 r. poz. 216).
- Krajowy Standard Rachunkowości nr 2: „Podatek dochodowy” (Dz. Urz. Min. Fin. z 2024 r. poz. 81).
- Krajowy Standard Rachunkowości nr 3: „Niezakończone usługi budowlane” (Dz. Urz. Min. Fin. z 2018 r. poz. 76).
- Krajowy Standard Rachunkowości nr 4: „Utrata wartości aktywów” (Dz. Urz. Min. Fin. z 2021 r. poz. 81).
- Krajowy Standard Rachunkowości nr 5: „Leasing, najem i dzierżawa” (Dz. Urz. Min. Fin. z 2018 r. poz. 77).
- Krajowy Standard Rachunkowości nr 6: „Rezerwy, bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów, zobowiązania warunkowe” (Dz. Urz. Min. Fin. z 2014 r. poz. 12).
- Krajowy Standard Rachunkowości nr 7: „Zmiany zasad (polityki) rachunkowości, wartości szacunkowych, poprawianie błędów, zdarzenia następujące po dniu bilansowym – ujęcie i prezentacja” (Dz. Urz. Min. Fin. z 2019 r. poz. 2).
- Krajowy Standard Rachunkowości nr 8: „Działalność deweloperska” (Dz. Urz. Min. FFiPR z 2020 r. poz. 38).
- Krajowy Standard Rachunkowości nr 9: „Sprawozdanie z działalności” (Dz. Urz. Min. Roz. i Fin. z 2018 r. poz. 4).
- Krajowy Standard Rachunkowości nr 10: „Umowy o partnerstwie publiczno-prywatnym oraz umowy koncesji na roboty budowlane lub usługi” (Dz. Urz. Min. Roz. i Fin. z 2017 r. poz. 142).
- Krajowy Standard Rachunkowości nr 11: „Środki trwałe” (Dz. Urz. Min. Roz. i Fin. z 2017 r. poz. 105).
- Krajowy Standard Rachunkowości nr 12: „Działalność rolnicza” (Dz. Urz. Min. Fin. z 2018 r. poz. 78).
- Krajowy Standard Rachunkowości nr 13: „Koszt wytworzenia jako podstawa wyceny produktów” (Dz. Urz. Min. Fin. z 2019 r. poz. 60).
- Krajowy Standard Rachunkowości nr 14: „Kontynuacja działalności oraz rachunkowość jednostek przy braku kontynuowania działalności” (Dz. Urz. Min. FFiPR z 2021 r. poz. 119).
- Krajowy Standard Rachunkowości nr 15: „Przychody ze sprzedaży wyrobów, półproduktów, towarów i materiałów” (Dz. Urz. Min. Fin. z 2021 r. poz. 81).

- Krajowy Standard Rachunkowości nr [...] „Uproszczenia przewidziane ustawą o rachunkowości”, Projekt (2025), <https://www.gov.pl/web/finanse/konsultacje-ksr> (dostęp: 31.03.2025).
- Krajowy Standard Rachunkowości nr [...] „Wartości niematerialne i prawne”, Projekt (2025), dokument niepublikowany, w zasobach Komitetu Standardów Rachunkowości.
- Lasy Państwowe, *Organizacja*, <https://www.lasy.gov.pl/pl/nasza-praca/pgl-lasy-panstwowe/organizacja> (dostęp: 2.05.2025).
- Lasy Państwowe, *PGL Lasy Państwowe*, <https://www.lasy.gov.pl/pl/nasza-praca/pgl-lasy-panstwowe> (dostęp: 2.05.2025).
- Lisiecka-Zajac, B., E.Walińska, J.Hryniuk, *Komentarz do znowelizowanej ustawy o rachunkowości*, FRR, Warszawa 2002.
- Litwińczuk, H., *Prawo bilansowe*, Wydawnictwo KiK, Warszawa 1995.
- Mautz, R.K., *Basic Concepts of Accounting*, [w:] S.Davidson (red.), *Handbook of Modern Accounting*, McGraw-Hill Book Company International 1970.
- Michalak, J., *Model biznesowy i jego wpływ na odwzorowanie sytuacji finansowej jednostki w systemie rachunkowości*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2012, nr 66, s. 133–142.
- Michalak, M., *Impairment of the Non-current Operational Assets-Measurement and Disclosures in Financial Statements of Polish Public Companies*, „Social Sciences” 2010, Vol. 67(1).
- Michalak, M., *Jak wycenić środki trwałe wniesione do spółki – amortyzacja w księgach i w podatkach*, „Rzeczpospolita. Przewodnik podatkowo-rachunkowy dla przedsiębiorców »Dobra Firma«” 2003, nr 173/130(6510).
- Michalak, M., *Koszt firmy czy składnik majątku trwałego?*, „Rzeczpospolita. Przewodnik podatkowo-rachunkowy dla przedsiębiorców »Dobra Firma«” 2004, nr 261/89, s. F10–F11.
- Michalak, M., *Pomiar i komunikowanie wartości ekonomicznej operacyjnego majątku trwałego w systemie rachunkowości – ujęcie teoretyczne, studia przypadków, model*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2022.
- Michalak, M., *Rozliczanie kosztów wspólnych przy budowie środka trwałego*, „Biuletyn Rachunkowości” 2010, nr 23(119), s. 14–23.
- Michalak, M., *Utrata wartości aktywów trwałych – nowe zadania dla rachunkowości zarządczej i controllingu*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza” 2002, nr 12, s. 27–34.
- Michalak, M., *Utrata wartości niefinansowych aktywów trwałych w sprawozdawczości spółek publicznych – badanie pilotażowe*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2008, nr 42, s. 253–268.
- Michalak, M., *Wartość godziwa*, Vademecum Głównego Księgowego, wyd. elektroniczne Wolters Kluwer, 2013.
- Moonitz, M., *The Basic Postulates of Accounting. Accounting Research Study No. 1*, AICPA, New York 1961.
- Most, A., *Accounting Theory*, Grid Inc., Columbus, Ohio 1977.

- Nobes, C.W., *Harmonization of financial reporting*, [w:] C.W.Nobes, R.H.Parker, *Comparative International Accounting*, 2nd Ed., Financial Times/Prentice Hall, London 1985.
- Nowak, W.A., *Fair value*, „Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej im. Oskara Langego we Wrocławiu” 2001, nr 911: *Problemy wyceny w rachunkowości*, s. 187–196.
- Nowak, W.A., *O konceptualnej podstawie sprawozdawczości finansowej. Perspektywa angloamerykańska*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2007.
- Nowak, W.A., *Odwzorowywanie podmiotu ekonomicznego przez sprawozdawczość finansową – podejście ram konceptualnych*, [w:] N.A.Ostapjuk (red.), *Naucznyje buhgalterskije szkoły mira: ewolucija, nacjonalnyje osobiennosti i perspektiwy razwytija – Czast’ II: Buhgalterskij ucziel, analiz i kontrol w raznych stranach: nacjonalnyje osobiennosti i perspektiwy rozwytija*, Izdatielstwo redakcionno-izdatielskogo otdiela Żitomirskogo gosudarstwiennogo technologiczeskogo universiteta, Żitomir, Ukraina 2008, s. 370–382.
- Nowak, W.A., *Wartość godziwa czy rzetelna rynkowa?*, „Monitor Rachunkowości i Finansów” 2001, nr 10(33), s. 8–11.
- Nowak, W.A., *What and how accounting really maps?*, „Proceedings of American Accounting Association Annual Meeting” 2009, August 1–5, s. 20.
- Nowak, W.A., E.Śnieżek, *Regulacja odwzorowań przepływów pieniężnych przedsiębiorstw w Chińskiej Republice Ludowej*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2002, t. 10(66).
- Ospina-Delgado, J., M.A.García-Benau, A.Zorio-Grima, *Massive open online courses for IFRS education: A point of view of Spanish Accounting Educators*, „Procedia – Social and Behavioral Sciences” 2016, Vol. 228, s. 356–361.
- Reducing Complexity in Reporting Financial Instruments. Discussion Paper*, IASB, London 2008, March.
- Report of the Study Group on Objectives of Financial Statements*, „The Trueblood Report”, AICPA, New York 1973.
- Riahi-Belkaoui, A., *Accounting Theory*, 4th Ed., Thomson Learning Business Press Int. 2000.
- Roberts, C., W.Weetman, P.Gordon, *International Financial Reporting. A Comparative Approach*, 2nd Ed., Financial Times/Prentice Hall, Harlow, Essex, 2002.
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 15 stycznia 1991 r. w sprawie zasad prowadzenia rachunkowości (Dz.U. Nr 10, poz. 35).
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 28 listopada 2001 r. w sprawie zakresu działania i sposobu organizacji Komitetu Standardów Rachunkowości (Dz.U. Nr 140, poz. 1580; t.j. Dz.U. z 2021 r. poz. 1566).
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 12 grudnia 2001 r. w sprawie szczegółowych zasad sporządzania przez jednostki inne niż banki i zakłady ubezpieczeń sprawozdania finansowego jednostek powiązanych (Dz.U. Nr 152, poz. 1729).
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 12 grudnia 2001 r. w sprawie szczegółowych zasad uznawania, metod wyceny, zakresu ujawniania i sposobu prezentacji instrumentów finansowych (Dz.U. Nr 149, poz. 1674).

- Rozporządzenie Ministra Gospodarki z dnia 21 października 2008 r. w sprawie zasadniczych wymagań dla maszyn (Dz.U. z 2008 r. Nr 199, poz. 1228 ze zm.).
- Rozporządzenie Ministra Gospodarki z dnia 18 października 2012 r. w sprawie szczegółowego zakresu obowiązków uzyskania i przedstawienia do umorzenia świadectw pochodzenia, uiszczenia opłaty zastępczej, zakupu energii elektrycznej i ciepła wytworzonych w odnawialnych źródłach energii oraz obowiązku potwierdzania danych dotyczących ilości energii elektrycznej wytworzonej w odnawialnym źródle energii (Dz.U. z 2013 r. poz. 1362 ze zm.).
- Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 29 lipca 1991 r. w sprawie szczegółowych warunków, jakim powinien odpowiadać prospekt papierów wartościowych, wprowadzanych do publicznego obrotu (Dz.U. Nr 71, poz. 308).
- Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 23 listopada 1993 r. w sprawie wytycznych realizacji budżetu państwa w zakresie wydatków przeznaczonych na wsparcie restrukturyzacji i osłony likwidacji przedsiębiorstw (Dz.U. z 1993 r. Nr 119, poz. 531).
- Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 11 października 1994 r. w sprawie szczegółowych warunków, jakim powinien odpowiadać prospekt emisyjny i memorandum informacyjne (Dz.U. Nr 128, poz. 631).
- Samuels, J. M., A. G. Piper, *International Accounting. A Survey*, Croom Helm, London 1985.
- SAS No. 69 *The Meaning of „Present Fairly in Conformity With Generally Accepted Accounting Principles” for Nongovernmental Entities*, AICPA, New York 2000.
- SFAS No. 34 *Capitalization of Interests Cost*, [w:] *Accounting Standards. Original Pronouncements*, FASB, John Wiley & Sons, International 1997.
- SFAS No. 38 *Accounting for Preacquisition Contingencies of Purchased Enterprises*, FASB, Norwalk 1980, September.
- SFAS No. 162 *The Hierarchy of Generally Accepted Accounting Principles*, FASB, Norwalk 2008, May.
- SFAS No. 163 *Accounting for Financial Guarantee Contracts – an interpretation of FASB Statement No. 60*, FASB, Norwalk 2008, May.
- Sobańska I., R. Ignatowski (red.), *Łódzka szkoła rachunkowości w procesie transformowania systemu rachunkowości w Polsce w latach 1989–2016. Wyzwania dla praktyki i nauki*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2018.
- Sobańska I., E. Walińska, *Przyczynek do postrzegania struktury współczesnego systemu rachunkowości*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2018, t. 96(152).
- Sprouse, R. T., M. Moonitz, *A Tentative Set of Broad Accounting Principles for Business Enterprises. Accounting Research Study No. 3*, AICPA, New York 1962.
- Stanowisko Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie inwentaryzacji drogą spisu z natury zapasów materiałów, towarów, wyrobów gotowych i półproduktów (Dz. Urz. Min. Fin. z 2016 r. poz. 55).
- Stanowisko Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie klasyfikacji obciążeń publicznoprawnych oraz identyfikacji tych, które są związane z obrotem (podatki obrotowe), Projekt, <https://www.gov.pl/web/finanse/konsultacje-ksr> (dostęp: 31.03.2025).

- Stanowisko Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie księgowego ujęcia praw majątkowych wynikających ze świadectw pochodzenia energii wytworzonej w odnawialnych źródłach energii (Dz. Urz. Min. Fin. z 2007 r. Nr 8, poz. 47).
- Stanowisko Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie księgowego ujęcia uprawnień do emisji gazów cieplarnianych (Dz. Urz. Min. Fin. z 2016 r. poz. 6).
- Stanowisko Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie niektórych zasad prowadzenia ksiąg rachunkowych (Dz. Urz. Min. Fin. z 2010 r. Nr 6, poz. 156).
- Stanowisko Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie rozrachunków z kontrahentami (Dz. Urz. Min. Fin. z 2019 r. poz. 83).
- Stanowisko Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie sprawozdania finansowego sporządzanego na dzień inny niż dzień kończący rok obrotowy, projekt, <https://www.gov.pl/web/finanse/konsultacje-ksr> (dostęp: 31.03.2025).
- Stanowisko Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie ujęcia transakcji zamiany składnika aktywów niepieniężnych na inny składnik aktywów niepieniężnych (Dz. Urz. Min. Roz. i Fin. z 2017 r. poz. 127).
- Stanowisko Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie ujęcia, wyceny i prezentacji gruntów przekazanych w użytkowanie wieczyste w sprawozdaniach finansowych jednostek samorządu terytorialnego, a także w sprawie przekształcenia prawa wieczystego użytkowania tych gruntów w prawo własności (Dz. Urz. Min. Fin. z 2019 r. poz. 19).
- Stanowisko Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie ustalania wartości godziwej dla potrzeb rozliczania połączeń jednostek metodą nabycia (Dz. Urz. Min. Fin. z 2024 r. poz. 23).
- Stanowisko Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie wykazywania działalności przewidzianej do zaprzestania lub zaprzestanej oraz ujawniania informacji na ten temat (Dz. Urz. Min. Fin. z 2023 r. poz. 105).
- Stanowisko Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie wykazywania przez spółdzielnie mieszkaniowe w sprawozdaniu finansowym funduszy własnych oraz ustalania wyniku finansowego (Dz. Urz. Min. Fin. z 2015 r. poz. 81).
- Stanowisko Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie zasady rzetelnego i jasnego obrazu w realizacji przepisów art. 4 ust. 1 oraz ust. 1a i 1b ustawy o rachunkowości (Dz. Urz. Min. Roz. i Fin. z 2018 r. poz. 7).
- [A] *Statement of Basic Accounting Theory*, American Accounting Association, Evanston, Il. 1996.
- Statements of Financial Accounting Concepts*, FASB, John Wiley & Sons, New York 2006.
- Study Pursuant to Section 108(d) of the Sarbanes-Oxley Act of 2002 on the Adoption by the United States Financial Reporting System of a Principles-Based Accounting System*, SEC, Washington 2003, <http://www.sec.gov/news/studies/principles-basedstand.htm> (dostęp: 30.03.2025).
- Surdykowska, S.T., *Rachunkowość międzynarodowa*, Kantor Wydawniczy Zakamycze, Kraków 1999.
- Szychta, A., *Etapy ewolucji i kierunki integracji metod rachunkowości zarządczej*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2007.

- Śnieżek, E., *Krajowy Standard Rachunkowości „Rachunek przepływów pieniężnych”, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”* 2004, t. 18(74).
- Śnieżek, E., *Kreatywna i agresywna rachunkowość*, [w:] *Ekonomia, finanse, prawo gospodarcze. Podręcznik dla sędziów i prokuratorów*, Uniwersytet Łódzki, Wydział Zarządzania 2015.
- Śnieżek, E., *Sprawozdawczość przepływów pieniężnych. Krytyczna ocena – propozycja modelu*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2008.
- Śnieżek, E., M. Wiatr, *Kreatywna czy oszukańcza sprawozdawczość finansowa?: sygnały, symptomy, diagnoza*, „Przegląd Organizacji” 2011, nr 11, s. 36–39.
- Śnieżek, E., M. Wiatr, *Prawo wyboru a kształtowanie polityki rachunkowości jednostki – rozważania na przykładzie amortyzacji*, „Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej SKwP” 2003, nr 72.
- Śnieżek, E., M. Wiatr, *Wybrane aspekty odwzorowania zasady true and fair view w bilansie XXI wieku*, „Studia i Prace Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie” 2010, nr 14, t. 2, s. 249–259.
- Śnieżek, E., P. Czajor, M. Michalak, *Rachunek przepływów pieniężnych według standardów światowych – badanie porównawcze. Część I*, „Monitor Rachunkowości i Finansów” 2000, nr 6.
- Śnieżek, E., P. Czajor, M. Michalak, *Rachunek przepływów pieniężnych według standardów światowych – badanie porównawcze. Część II*, „Monitor Rachunkowości i Finansów” 2000, nr 7–8.
- Śnieżek, E., P. Czajor, M. Michalak, *Rachunek przepływów pieniężnych według standardów światowych – badanie porównawcze. Część III*, „Monitor Rachunkowości i Finansów” 2000, nr 9.
- Śnieżek, E., J. Domagała, M. Wiatr, *Rola rachunkowości w tworzeniu wiernego obrazu działalności przedsiębiorstwa w warunkach kryzysu gospodarczego*, [w:] I. Sobańska, P. Kabalski (red.), *System rachunkowości w okresie kryzysu gospodarczego*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2010.
- Śnieżek, E., M. Michalak, P. Czajor, *Rachunek przepływów pieniężnych w Japonii na tle harmonizacji międzynarodowej*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2002, t. 7 (63).
- Tas van der, L.G., *Measuring international harmonization and standardization: A comment*, „Abacus” 1992, Vol. 28, No. 2, s. 211–216.
- Tay, J.S., R.H. Parker, *Measuring international harmonization and standardization*, „Abacus” 1990, Vol. 26, No. 1, s. 71–88.
- Tricker, R.I., *Corporate responsibility, institutional governance and the roles of accounting standards*, [w:] M. Bromwich, A.G. Hopwood (red.), *Accounting Standards Setting. An International Perspective*, Pitman Publishing London 1983.
- Trueblood, R.M., *Study Group on the Objectives of Financial Statements*, AICPA 1973.
- Turyńska, J., *Standardy Sprawozdawczości Finansowej. MSR – US GAAP – Polskie Ustawodawstwo*, Difin, Warszawa 2006.
- Turzyński, M., *Rachunkowość umów leasingu. Stan obecny i kierunki zmian*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2020.

- Uchwała nr 47 Komisji Papierów Wartościowych (KPW) z dnia 8 listopada 1991 r. w sprawie obowiązku przekazywania do KPW raportów bieżących i okresowych przez emitentów papierów wartościowych wprowadzonych do publicznego obrotu (Dz. Urz. KPW z 1991 r. Nr 2; Dz. Urz. KPW z 1993 r. Nr 1).
- Uchwała nr 5/03 Komitetu Standardów Rachunkowości z dnia 22 lipca 2003 r. w sprawie przyjęcia krajowego standardu rachunkowości nr 1 „Rachunek przepływów pieniężnych” (Dz. Urz. Min. Fin. z 2003 r. Nr 12, poz. 69).
- Uchwała nr 9/06 z dnia 18 września 2006 r. Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie przyjęcia krajowego standardu rachunkowości nr 3 „Usługi niezakończone” (Dz. Urz. Min. Fin. z 2006 r. Nr 13, poz. 93).
- Uchwała nr 2/08 Komitetu Standardów Rachunkowości z dnia 11 marca 2008 r. w sprawie przyjęcia krajowego standardu rachunkowości nr 5 „Leasing, najem i dzierżawa” (Dz. Urz. Min. Fin. z 2008 r. Nr 4, poz. 35).
- Uchwała nr 9/09 Komitetu Standardów Rachunkowości z dnia 26 października 2009 r. w sprawie przyjęcia znowelizowanego krajowego standardu rachunkowości nr 3 „Nieukończone usługi budowlane” (Dz. Urz. Min. Fin. z 2009 r. Nr 16, poz. 88).
- Uddin, M.S., *Global harmonization of accounting standards*, „The Cost and Management” 2005, May–June, s. 17–23.
- Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t.j. Dz.U. z 2025 r. poz. 163 ze zm.).
- Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (t.j. Dz.U. z 2025 r. poz. 278 ze zm.).
- Ustawa z dnia 7 lipca 1994 r. – Prawo budowlane (t.j. Dz.U. z 2024 r. poz. 725 ze zm.).
- Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz.U. Nr 121, poz. 591; t.j. Dz.U. z 2023 r. poz. 120 ze zm.).
- Ustawa z dnia 13 października 1994 r. o biegłych rewidentach i ich samorządzie (Dz.U. Nr 121, poz. 592).
- Ustawa z dnia 26 października 2000 r. o giełdach towarowych (Dz.U. z 2005 r. Nr 121, poz. 1019 ze zm.).
- Ustawa z dnia 9 listopada 2000 r. o zmianie ustawy o rachunkowości (Dz.U. Nr 113, poz. 1186).
- Ustawa z dnia 20 lutego 2015 r. o odnawialnych źródłach energii (Dz.U. z 2023 r. poz. 1436 ze zm.).
- Walińska, E., *Rachunkowość jako nauka – jej współdziałanie z dyscypliną finansów*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” 2014, t. 803, Nr 66, s. 509–523.
- Walińska, E., *Sprawozdania finansowe – istota, struktura i zakres informacyjny*, [w:] E. Walińska (red.), *Zasady wyceny bilansowej i ustalania wyniku zgodnie ze znowelizowaną Ustawą o rachunkowości*, Centrum Controllingu i Analiz Ekonomicznych, Łódź 2002.
- Walińska, E., *Zasady prawidłowej rachunkowości – próba identyfikacji problemu*, „Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu” 2000, nr 87, s. 244–261.

- Walińska, E., M. Michalak, *Jak czytać sprawozdania finansowe? Co kryje się w liczbach i między liczbami?*, „Dziennik Gazeta Prawna”, 16 czerwca 2014, nr 115 (3756), s. F1–F8.
- Walińska, E., M. Michalak, *Jak ustalić wartość środków trwałych dla celów podatkowych i księgowych – darowane i nabyte w spadku*, „Rzeczpospolita. Przewodnik podatkowo-rachunkowy dla przedsiębiorców »Dobra Firma«” 2003, nr 167/112 (6492).
- Walińska, E., M. Michalak, *Założenia fundamentalne i nadrzędne zasady rachunkowości*, [w:] E. Walińska (red.), *Meritum. Rachunkowość i sprawozdawczość finansowa*, Wolters Kluwer, Warszawa 2021.
- Walińska, E., B. Bek-Gaik, J. Gad, *Sprawozdawczość finansowa i niefinansowa przedsiębiorstwa – w kierunku integracji*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2016.
- Walińska, E., M. Michalak, P. Czajor, *Środki trwałe w rachunkowości – omówienie KSR 11 (cz. I)*, „Rachunkowość” 2017, nr 11.
- Wolk, H., J. Dodd, M. Tearney, *Accounting Theory. Conceptual Issues in a Political and Economic Environment*, 6th Ed., Thomson, South-Western College Publishing 2004.
- Wołkowski, J., *Procesy normalizacji rachunkowości w Polsce*, [w:] A. Jarugowa (red.), *Współczesne problemy rachunkowości*, PWE, Warszawa 1991.
- Young, J.J., *Making up users*, „Accounting, Organizations and Society” 2006, Vol. 31, s. 579–600.
- Zarządzenie Ministra Finansów z dnia 16 listopada 1983 r. w sprawie ogólnych zasad prowadzenia rachunkowości przez jednostki gospodarki społecznej (M.P. Nr 40, poz. 233 ze zm.).
- Zarządzenie Przewodniczącego Komisji Papierów Wartościowych z dnia 16 czerwca 1994 r. w sprawie rodzaju, formy i terminów przekazywania informacji bieżących i okresowych przez emitentów papierów wartościowych dopuszczonych do publicznego obrotu (M.P. Nr 36, poz. 313).
- Zarządzenie Przewodniczącego Komisji Papierów Wartościowych z dnia 1 kwietnia 1997 r. w sprawie rodzaju, formy i terminów przekazywania informacji bieżących i okresowych przez emitentów papierów wartościowych dopuszczonych do publicznego obrotu (M.P. Nr 21, poz. 213).
- Zarządzenie z dnia 29 grudnia 2020 r. w sprawie przyjęcia zasad (polityki) rachunkowości w Naczelnej Dyrekcji Archiwów Państwowych (Dz. Urz. NDAP z 2020 r. poz. 35).
- Zarządzenie z dnia 7 listopada 2023 r. w sprawie wprowadzenia polityki rachunkowości w Państwowej Agencji Atomistyki (Dz. Urz. PAA z 2023 r. poz. 10).
- Zarządzenie z dnia 17 listopada 2023 r. Ministra Klimatu i Środowiska w sprawie przyjęcia Polityki rachunkowości oraz procedur kontroli finansowej Ministerstwa Klimatu i Środowiska (Dz. Urz. MKiŚ z 2023 r. poz. 44).
- Zarządzenie z dnia 17 maja 2024 r. Prezesa Urzędu Patentowego Rzeczypospolitej Polskiej (Dz. Urz. UPRP z 2024 r. poz. 4).

Spis rysunków

Rysunek 1.1.1. Rachunkowość jako system pomiaru i komunikacji	13
Rysunek 1.1.2. Cechy jakościowe informacji finansowej według regulacji międzynarodowych	14
Rysunek 1.1.3. Model prezentacji informacji w sprawozdaniu finansowym – stan obecny	19
Rysunek 3.1.1. Informacje o respondentach badania ankietowego – rozkład według zawodu/funkcji	124
Rysunek 3.1.2. Informacje o respondentach badania ankietowego – rozkład według wielkości jednostki	125
Rysunek 3.1.3. Zakres stosowania KSR	125
Rysunek 3.1.4. Rozkład przyczyn stosowania KSR	126
Rysunek 3.1.5. Zastosowanie konkretnych standardów KSR	127
Rysunek 3.1.6. Zakres stosowania stanowisk KSR	129
Rysunek 3.1.7. Potrzeba zmian KSR w ich aktualnym brzmieniu	130
Rysunek 3.2.1. Przydatność KSR w kształceniu akademickim specjalistów rachunkowości	140
Rysunek 3.2.2. KSR a jakość kształcenia specjalistów z rachunkowości	141
Rysunek 3.2.3. Okres wykorzystywania KSR w kształceniu akademickim	143
Rysunek 3.2.4. Zakres wykorzystywania standardów KSR w kształceniu akademickim	144
Rysunek 3.2.5. Zakres wykorzystywania stanowisk KSR w kształceniu akademickim	144
Rysunek 3.2.6. Zakres dyskusji wokół projektów KSR w kształceniu akademickim	145

Spis tabel

Tabela 1.3.1.	Wykaz przyjętych Krajowych Standardów Rachunkowości	45
Tabela 1.3.2.	Wykaz przyjętych Stanowisk Komitetu Standardów Rachunkowości	46
Tabela 2.2.1.	Wartość i udział aktywów trwałych w strukturze majątku przedsiębiorstw w 2023 r.	75
Tabela 3.1.1.	Zestawienie częstości zapytań z praktyki gospodarczej i udzielonych odpowiedzi w systemie Lex Wolters Kluwer w oparciu o KSR nr 11	134
Tabela 3.1.2.	Rodzaj i zakres wpływu standardów i stanowisk KSR na gospodarkę i społeczeństwo w obszarze indywidualnych interpretacji podatkowych i wyroków Sądów Administracyjnych w Polsce w latach 2022–2024	136
Tabela 3.1.3.	Liczba artykułów poświęconych tematyce KSR nr 11 w portalach branżowych Gofin.pl	137
Tabela 3.1.4.	Tematyka szczegółowa artykułów poświęconych KSR nr 11 „Środki trwałe”	137
Tabela 3.2.1.	Zestawienie uczelni uczestniczących w badaniu oraz liczby ankiet	139
Tabela 3.2.2.	Zestawienie porównawcze częstości wykorzystania standardów w praktyce gospodarczej oraz w kształceniu akademickim	146
Tabela 3.2.3.	Zestawienie przedmiotów uwzględniających standardy i stanowiska KSR	147
Tabela 3.3.1.	Dane o kursach IV stopnia: Dyplomowany księgowy, prowadzonych w SKwP, których elementem są KSR	149
Tabela 3.3.2.	Wykorzystanie opracowań pracowników Katedry Rachunkowości jako literatury sugerowane w trakcie obowiązkowych szkoleń na biegłych rewidentów	150
Tabela 3.3.3.	Wykorzystanie opracowań pracowników Katedry Rachunkowości jako przedmiotu analizy zgodnie z programem modułu szkoleniowego	151

Spis wykresów

Wykres 2.3.1. Cena uprawnień do emisji CO ₂ w systemie EU ETS	89
--	----

Wartościowa i użyteczna publikacja mająca walory zarówno naukowe, jak i pragmatyczne (aplikacyjne). [...] Zważywszy na podjęty temat oraz sposób jego ujęcia (wartość merytoryczną, metodykę badań, język i styl pracy), jestem przekonany, że książka może być skierowana nie tylko do środowiska naukowego (pracowników uczelni, doktorantów), lecz także do praktyków rachunkowości (księgowych, biegłych rewidentów, kontrolerów finansowych, audytorów wewnętrznych).

Z recenzji dr. hab. Artura Hołdy, prof. UEK

Monografia jest opracowaniem o istotnych walorach naukowych i poznawczych. Stanowi cenne źródło wiedzy dla odbiorców zainteresowanych standaryzacją rachunkowości, a także sprawozdawczością przedsiębiorstw – zarówno z naukowego, jak i praktycznego punktu widzenia.

Z recenzji dr hab. inż. Bogusławy Bek-Gaik, prof. AGH