



## Dylematy harmonizacji rachunkowości

*JERZY GIERUSZ* \*

### Streszczenie

Harmonizacja rachunkowości finansowej jest procesem przynoszącym wiele korzyści, ale także generującym poważne zagrożenia. Wśród pozytywnych stron harmonizacji wymienić należy: wzmocnienie funkcji alokacyjnej rynków kapitałowych, wzrost zaufania inwestorów do sprawozdań finansowych, rozszerzenie możliwości pozyskiwania kapitału pożyczkowego, obniżenie kosztów funkcjonowania korporacji międzynarodowych. Towarzyszące harmonizacji zjawiska niepożądane to: wyeliminowanie porównywalności sprawozdań finansowych na poziomie krajowym, przekreślenie znacznej części dorobku szkoły kontynentalnej rachunkowości, ustanowienie monopolu w tworzeniu standardów, zanik normatywnego nurtu badań w rachunkowości.

**Słowa kluczowe:** harmonizacja, sprawozdanie finansowe, Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej (MSSF), dyrektywy UE regulujące rachunkowość.

### Abstract

#### Accounting harmonization dilemmas

Harmonization of financial reporting is a process providing numerous benefits but at the same time is a source of serious threats. Benefits include: ease of allocation/diversification of financial resources, increasing reliability of financial statements for investors, easier access to financing for entities, lower operating expenses of multinationals. The adverse effects are: incomparability of financial statements on the local/national level, giving up the tradition of the Continental European accounting model, and establishing monopoly for the standard setting process.

**Keywords:** harmonization, financial statements, International Financial Reporting Standards (IFRS), EU Directives for financial accounting.

---

\* Prof. dr hab. Jerzy Gierusz, Uniwersytet Gdański, Katedra Rachunkowości, rachunkowosc.wzr@ug.edu.pl

## Wprowadzenie

Ostatnie kilkadziesiąt lat rozwoju rachunkowości finansowej, zarówno w obszarze teorii, jak i praktyki, zdominował proces harmonizacji. Zdecydowały o tym dynamiczne przemiany zachodzące w gospodarce światowej opisywane wspólnym terminem globalizacji. Ich istotę wyznacza stopniowa liberalizacja przepływu kapitału, usług, towarów i osób wspomagana szybkim rozwojem technologii informatycznych i komunikacyjnych. Zjawiska, o których mowa, mogą zachować swoją dynamikę jedynie przy wsparciu instytucji międzynarodowych oraz legislacji sprzyjającej swobodnemu rozwojowi produkcji i handlu. W tym kontekście należy rozpatrywać rolę rachunkowości jako jednego z istotnych elementów regulacji rynków, zwłaszcza kapitałowych (zob. szerzej Jaruga, 2009, s. 19–20; Surdykowska, 1999, s. 11–12).

Celem głównym niniejszego opracowania jest ocena ogółu działań składających się na harmonizację rachunkowości z wyeksponowaniem pozytywnych i negatywnych skutków tego procesu. Spróbujemy udowodnić tezę, że obok dostrzegalnych korzyści, harmonizacja generuje także istotne zagrożenia dla rachunkowości jako nauki oraz działalności praktycznej.

Cele pomocnicze to:

- 1) wskazanie kluczowych dla harmonizacji organizacji, dat i faktów oraz sformułowanie na tej podstawie prognozy przyszłych działań,
- 2) identyfikacja czynników ograniczających postęp w procesie harmonizacji.

W pracy zastosowano metody studiów literaturowych oraz analizy aktów prawnych, a przy formułowaniu wniosków końcowych – metody dedukcji i syntezy.

### 1. Kalendarium harmonizacji

Pojęcia „harmonizacja”, „standaryzacja”, „unifikacja” są szeroko analizowane w literaturze przedmiotu (zob. między innymi Ignatowski, 2012a, s. 40–45; Samelak, 2013, s. 93–94; Kurek, 2014, s. 128–129; Jaruga, 2002, s. 3; Krasodomska, 2013a, s. 138–142; Surdykowska, 1999, s. 72–74; Turyna, 2003, s. 18–19; Kwiecień, 2007, s. 16).

Na potrzeby niniejszego opracowania przez harmonizację będziemy rozumieć proces stopniowego ograniczania dopuszczonych do stosowania w praktyce rachunkowości koncepcji, zasad, metod (np. wyceny) i procedur (np. rozliczania kosztów), prowadzący do ujednoczenia treści i formy informacji przekazywanych użytkownikom sprawozdania finansowego<sup>1</sup>. Narzędziem powszechnie wykorzystywanym do osiągnięcia celów harmonizacji są standardy. Termin ten oznacza akceptowane przez

---

<sup>1</sup> Szerzej na temat pojęć „koncepcje” i „zasady” rachunkowości zob. Ignatowski (2012a, s. 38–39) i Masztalerz (2012, s. 123–131).

środowisko zawodowe (a niekiedy również obowiązujące prawo) normy postępowania w zakresie: uznawania (tj. wprowadzania do systemu rachunkowości), pomiaru (w tym wyceny) i prezentacji poszczególnych pozycji sprawozdania finansowego<sup>2</sup>. Zakres standardów bywa różny – mogą mieć wymiar krajowy lub międzynarodowy (np. regionalny), koncentrować się tylko na problematyce sprawozdawczości finansowej lub obejmować także ewidencję księgową<sup>3</sup>, ale zawsze dotyczą konkretnego czasu oraz środowiska gospodarczego.

Na przykład, w odniesieniu do US GAAP, Rada Standardów Audytu (Auditing Standards Board – ASB) przyjęła następującą definicję: „sformułowanie »ogólnie akceptowane zasady rachunkowości« jest terminem technicznym rachunkowości, obejmującym swym zakresem konwencje, zasady i procedury niezbędne do zdefiniowania akceptowanej w danym czasie praktyki rachunkowości” (za: Epstein i in., 2010, s. 1).

Idea harmonizacji rachunkowości narodziła się w Stanach Zjednoczonych z początkiem XX wieku. Współcześnie procesy, o których mowa, są realizowane równoległe w trzech obszarach:

- 1) państw Unii Europejskiej, za pomocą dyrektyw,
- 2) ponadregionalnym, z wykorzystaniem Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej (MSSF),
- 3) Stanów Zjednoczonych, poprzez Ogólnie Akceptowane Zasady Rachunkowości (Generally Accepted Accounting Principles – US GAAP).

Kluczowe fakty i daty z liczącej blisko 110 lat historii harmonizacji zaprezentowano w tabeli 1.

Analiza tabeli 1 pozwala na sformułowanie następujących wniosków:

- 1) o ile procesy harmonizacji przebiegały początkowo we wskazanych obszarach niezależnie od siebie, to począwszy od przełomu wieków, obserwujemy wyraźne zbliżanie się poszczególnych ścieżek, a nawet ich przenikanie;
- 2) gdy Komitet Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (International Accounting Standards Committee – IASC) i Unia Europejska (UE) przystępowały do prac nad harmonizacją rachunkowości, Stany Zjednoczone miały już w tym zakresie bogaty dorobek, zarówno merytoryczny, jak i organizacyjny, z którego obie instytucje (a zwłaszcza IASC) szeroko korzystały;
- 3) do lat 70. ubiegłego wieku proces harmonizacji przebiegał opornie – po szoku, jakim był kryzys roku 1929, sytuacja ustabilizowała się. Wyraźne zwiększenie dynamiki przemian obserwujemy współcześnie, na co niewątpliwie wpływ miały postępująca globalizacja, a także kryzysy lat 2000 oraz 2008–2009;

---

<sup>2</sup> Pojęcie standardu omawiają między innymi: Jaruga (2002, s. 6), Krasodomska (2010, s. 122), Orzeszko (2014, s. 256–257), Ignatowski (2012a, s. 35).

<sup>3</sup> Por. stanowisko Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie niektórych zasad prowadzenia ksiąg rachunkowych (*Krajowe Standardy*, 2014, s. 687–699).

Tabela 1. Kalendarium harmonizacji rachunkowości

Rok	Stany Zjednoczone	Wymiar ponadregionalny	Unia Europejska
1904	I Światowy Kongres Księgowych St. Louis, USA (zainicjowanie idei harmonizacji)		
1911, 1913, 1926	I, II i V Światowe Kongresy Księgowych (inicjatywy w kierunku umiędzynarodowienia krajowych systemów rachunkowości)		
1917	Wydanie przez Radę Rezerwy Federalnej (Federal Reserve Board – FRB) broszury <i>Jednolita rachunkowość (Uniform Accounting)</i>		
1936	Powołanie Komitetu Procedur Rachunkowości (Committee on Accounting Procedures – CAP), który wydał 51 „Accounting Research Bulletins”. Wydanie przez Amerykańskie Stowarzyszenie Rachunkowości (American Accounting Association – AAA) publikacji <i>Wstępna deklaracja zasad rachunkowości tkwiących u podstaw sprawozdań finansowych (A Tentative Statement of Accounting Principles Underlying Corporate Financial Statement)</i>		
1940	Opublikowanie przez W.A. Patona i A.C. Littletona książki <i>Wprowadzenie do standardów rachunkowości przedsiębiorstw (An Introduction to Corporate Accounting Standards)</i>		

1959	Powołanie Rady ds. Zasad Rachunkowości (Accounting Principles Board – APB) oraz Wydziału Badań Rachunkowości (Accounting Research Division – ARD), w miejsce CAP. APB wydała 31 opinii (APB Opinion)			
1966	Wydane przez AAA publikacji <i>Deklaracja podstawowej teorii rachunkowości</i> (A Statement of Basic Accounting Theory – ASOBAT)			
1967				Powołanie Międzynarodowej Grupy Badawczej Księgowych (Accountants International Study Group – AISG) – zainicjowanie działań na rzecz harmonizacji rachunkowości w Europie
1970	Wydanie przez APB Deklaracji Nr 4 (APB Statement No. 4) <i>Podstawowe koncepcje i zasady ikwiące u podstaw sprawozdań finansowych przedsiębiorstw</i> (Basic Concepts and Accounting Principles Underlying Financial Statements of Business Enterprises)			
1972			X Światowy Kongres Księgowych w Sydney – urzeczywistnienie idei powołania międzynarodowej organizacji ds. standaryzacji rachunkowości	
1973	Powołanie Rady Standardów Rachunkowości Finansowej (Financial Accounting Standards Board – FASB), w miejsce APB. Akceptacja przez amerykańską Komisję		Powołanie Komitetu Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (International Accounting Standards Committee – IASC)	

Tabela 1. Kalendarium harmonizacji rachunkowości (ciąg dalszy)

Rok	Stany Zjednoczone	Wymiar ponadregionalny	Unia Europejska
	Papierów Wartościowych i Gield (US Securities and Exchange Commission – SEC) US GAAP jako podstawy przygotowania sprawozdań finansowych przez spółki publiczne		
1975		Opublikowanie pierwszego MSR oraz wstępu do MSR	
1978 (do 2000)	Opublikowanie sześciu dokumentów tworzących Założenia koncepcyjne rachunkowości (Statements of Financial Accounting Concepts – SFAC) po kodyfikacji CON od 1 do 7		IV dyrektywa nr 78/660/EWG w sprawie rocznych jednostkowych sprawozdań finansowych spółek
1983			VII dyrektywa nr 83/349/EW w sprawie skonsolidowanych sprawozdań finansowych spółek
1984			VIII dyrektywa nr 84/253/EWG w sprawie kwalifikacji osób i firm uprawnionych do badania sprawozdań finansowych
1989		Przyjęcie przez IASC Założeń koncepcyjnych sporządzania i prezentacji sprawozdań finansowych	
1993		Ograniczenia liczby dopuszczalnych opcji w MSR do dwóch: zasady wzorcowej ( <i>benchmark treatment</i> ) oraz dopuszczalnej alternatywy ( <i>alternative treatment</i> )	
1995	Unia Europejska zezwoliła spółkom notującym akcje na rynkach zagranicznych na stosowanie MSR lub US GAAP jako podstawy sporządzania sprawozdań finansowych		

	Akceptacja przez Międzynarodową Organizację Komisji Papierów Wartościowych (International Organisation of Securities Commissions – IOSCO) 30 Międzynarodowych Standardów Rachunkowości		
2000		Powołanie Rady Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (International Accounting Standards Board – IASB)	
2002	Nawiązanie współpracy między IASB i FASB (umowa z Norwalk) Wydanie <i>Sarbanes – Oxley Act of 2002</i>		
	Uzgodnienie przez IASB i FASB tzw. mapy drogowej konwergencji ( <i>Road Map for Convergence</i> ) stanowiącej plan współpracy na lata 2006–2008 w celu wyeliminowania podstawowych różnic		
2005		Rozporządzenie nr 1606 /2002 Parlamentu Europejskiego i Rady Europy nakładające na spółki notowane na regulowanych rynkach EOG obowiązki stosowania MSSF jako podstawy przygotowania skonsolidowanych sprawozdań finansowych	
2006		Deklaracja współpracy IASB z krajowymi komitetami standardów ( <i>Statement of Best Practice: Working Relationships between the IASB and other Accounting Standard-Setters</i> )	Dyrektywa nr 2006/43/WE w sprawie ustawowych badań rocznych sprawozdań finansowych i skonsolidowanych sprawozdań finansowych (uchylita VIII dyrektywę z 1984 r.)
2007	Wyrażenie zgody przez SEC na stosowanie MSSF jako podstawy przygotowania skonsolidowanych sprawozdań finansowych przez spółki zagraniczne notowane na giełdzie w Nowym Jorku		
2009	Ujednolicenie (kodyfikacja) US GAAP	Publikacja Międzynarodowego Standardu Sprawozdawczości Finansowej dla Małych i Średnich Przedsiębiorstw	
2010	Publikacja uzgodnionych przez IASB i FASB zmian Założeń koncepcyjnych sprawozdawczości finansowej: „Cel sprawozdawczości finansowej ogólnego przeznaczenia” oraz „Cechy jakościowe użytecznych informacji finansowych”. W Stanach Zjednoczonych opublikowano SFAC 8 „Założenia koncepcyjne sprawozdawczości finansowej”. Publikacja przez IASB oraz FASB projektu MSSFX „Prezentacja sprawozdań finansowych” (Staff Draft IFRSX <i>Financial Statement Presentation</i> )		

Tabela 1. Kalendarium harmonizacji rachunkowości (ciąg dalszy)

Rok	Stany Zjednoczone	Wymiar ponadregionalny	Unia Europejska
2011	Publikacja przygotowanego przez IASB we współpracy z FASB MSSF 13 „Wycena w wartości godziwej”		
2013			Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2013/34/UE w sprawie rocznych sprawozdań finansowych, skonsolidowanych sprawozdań finansowych i powiązanych sprawozdań niektórych rodzajów jednostek, zmieniająca dyrektywę 2006/43/WE oraz uchylająca dyrektywy 78/660/EWG i 83/349/EWG

Źródło: opracowanie własne na podstawie: *Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej* (2013, 1999),

Epstein i in. (2010, s. 2–10), Jaruga (2009, s. 19–28), Cook i in., 2000, s. 1–8), Krasodomska (2013b, s. 147–155),

Kędzior, Krasodomska (2013, s. 167–178), Jaruga (2002, s. 1–40), Kuttera, Surdykowska (2009, s. 11–31), Turyna (2003, s. 17–32),

Ignatowski (2012b, s. 319–338), Surdykowska (1999, s. 72–98), Riahi-Belkaoui (2004, s. 129), Wiecek, Young (2010, s. 9),

Hendriksen, van Breda (2002, s. 76–129), Ignatowski (2002, s. 19–35), Gierusz (2013).



4) ma miejsce stopniowe przechodzenie standardów rachunkowości ze sfery regulacji zawodowych (dobrych praktyk) do prawa stanowionego. W Stanach Zjednoczonych szczególnie ważny był tu rok 1973, kiedy Komisja Papierów Wartościowych i Giełd (US Securities and Exchange Commission – SEC) zaaprobowwała US GAAP jako podstawę przygotowania sprawozdań przez spółki publiczne. W Unii Europejskiej za kluczowe należy uznać rozporządzenie 1606 z 2002 r. o obowiązku stosowania MSSF przez spółki notowane na rynkach regulowanych Europejskiego Obszaru Gospodarczego (EOG).

Czwartym obszarem, w którym zachodzą procesy harmonizacji, są legislacje poszczególnych państw. W Europie zmiany dokonują się głównie pod wpływem wdrażania kolejnych dyrektyw UE oraz MSR/MSSF. Przykładem takich przekształceń może być Polska. Przełom roku 1994, kiedy to uchwalono ustawę o rachunkowości, był rezultatem implementacji dyrektyw UE (IV, VII i VIII). Pozwoliło to na osiągnięcie kilku ważnych celów (por. Gierusz, 2001a, s. 5–7; Walińska, 2012, s. 230–231):

- 1) zwiększenie bezpieczeństwa rynków kapitałowych i obrotu towarowego,
- 2) oddzielenie prawa bilansowego od prawa podatkowego,
- 3) ujednoczenie rachunkowości w skali gospodarki narodowej i nadanie jej właściwej rangi.

Kolejny „kamień milowy” we współczesnej historii polskiej rachunkowości wyznacza rok 2002, kiedy to weszła w życie poważna nowelizacja ustawy (przyjęta w 2000 r.), będąca wyrazem dostosowania polskich regulacji do Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (MSR). Nowe rozwiązania objęły między innymi wycenę w wartości godziwej, pomiar wyniku z kontraktów długoterminowych, ustalanie odroczonego podatku dochodowego, utratę wartości aktywów, tworzenie rezerw i wiele innych.

Dalsze ważne korekty prawa krajowego to w roku 2005 wymóg stosowania MSSF zgodnie z rozporządzeniem 1606 oraz w roku 2015 – wdrożenie dyrektywy 2013/34/UE. Według podobnego scenariusza przebiegał też proces umiędzynarodowienia rachunkowości niemieckiej (por. Mazur, 2013, s. 63–76) i innych krajów należących do UE (Krasodomska, 2010, s. 122–135).

## 2. Argumenty przemawiające za harmonizacją

Wśród pozytywnych stron harmonizacji należy wyróżnić walory kluczowe – przesądzające o doniosłości tego procesu – odnoszące się głównie do rynków kapitałowych i korporacji międzynarodowych oraz drugoplanowe, dotyczące przede wszystkim środowiska księgowych i audytorów. Grupa pierwsza obejmuje następujące korzyści (por. Grabiński, 2014, s. 71; Krasodomska, 2013a, s. 157; Jaruga, 2002, s. 1–8; Grabiński, 2013, s. 199–200; Kwiecień, 2014, s. 179; Hendriksen, van Breda, 2002, s. 102–103; Kurek, 2014, s. 121; Samelak, 2013, s. 94–95; Ignatowski, 2012a, s. 33; Dobija, 2010, s. 6–7; 2009, s. 103–110):

1. Wzmocnienie funkcji alokacyjnej rynków kapitałowych. Dzięki porównywalnym sprawozdaniom finansowym, zarówno inwestorzy instytucjonalni, jak i indywidualni mają możliwość racjonalnego wyboru miejsca, czasu i walorów, w których chcą lokować wolne środki, zwłaszcza, że informacje zawarte w sprawozdaniach selekcjonowane są według kryterium przydatności decyzyjnej (użyteczności) dla dawców kapitału. Prowadzi to do zmniejszenia ryzyka inwestowania, a w konsekwencji do obniżenia kosztów pozyskiwania kapitału. Ten ostatni efekt jest osiągnięty także dzięki redukcji kosztów analiz i spełnieniu wymagań informacyjnych lokalnych giełd. Dalsze skutki to: poprawa płynności spółek i rynków kapitałowych, pogłębienie integracji gospodarczej, podniesienie bezpieczeństwa obrotu kapitałowego i towarowego.
2. Wzrost zaufania inwestorów do sprawozdań finansowych, a w dalszej perspektywie również do rynków kapitałowych. Przesądzają o tym transparentne procesy tworzenia standardów, szerokie konsultacje z użytkownikami, twórcami i audytorami poprzedzające wdrożenie poszczególnych rozwiązań, głębokie analizy postimplementacyjne, odseparowanie instytucji stanowiących regulacje od wpływów politycznych, wysokie kompetencje merytoryczne twórców. Obserwujemy ograniczenie problemu agencji, ponieważ zmniejsza się asymetria informacji pomiędzy zarządzającymi spółką a akcjonariuszami. Według Hendriksena i van Bredy (2002, s. 102) harmonizacja rachunkowości jest jednym z istotnych czynników sprzyjających rozwojowi tzw. kapitalizmu ludowego – lokowania przez drobnych inwestorów osobistych oszczędności na rynkach kapitałowych.
3. Rozszerzenie możliwości pozyskiwania kapitału pożyczkowego. Decyzje o udzieleniu pożyczek, kredytów bankowych i kupieckich, zakupie instrumentów dłużnych emitowanych przez daną spółkę są łatwiejsze do podjęcia, jeżeli ich podstawę stanowią zestandaryzowane sprawozdania finansowe. Również monitorowanie kondycji finansowej dłużnika jest w tej sytuacji dużo skuteczniejsze. Ułatwienia dostrzegalne są również w pracy agencji ratingowych.
4. Obniżenie kosztów funkcjonowania korporacji międzynarodowych. Dzięki zastosowaniu w całej organizacji jednolitych standardów możliwe jest ograniczenie kosztów przygotowania sprawozdania finansowego, w tym wejścia na nowe giełdy, nawet jeżeli podmiot działa na różnych kontynentach. Nie mniej ważna jest także redukcja kosztów fuzji i przejęć.
5. Budowa podstaw do oceny dokonań jednostki gospodarczej. Porównywalność sprawozdań finansowych eliminuje bariery analizy w czasie, ale przede wszystkim w przestrzeni. Pozwala to na pozycjonowanie spółki w branży, także w wymiarze międzynarodowym, oraz umożliwia rozliczenie zarządu z osiągnięcia wyznaczonych celów.
6. Standaryzacja metodyki badania sprawozdania finansowego, a przez to obniżenie jego kosztów, bez niebezpieczeństwa ograniczenia jakości audytu. W dalszej perspektywie prowadzi to do racjonalizacji kosztów publicznego nadzoru nad rynkami kapitałowymi.

7. Stworzenie wzorca dla przygotowania krajowych regulacji rachunkowości, zwłaszcza w państwach, w których prawo bilansowe było budowane niemal od podstaw. Przykładów dostarczają kraje postkomunistyczne oraz Chiny.

Do drugiej grupy korzyści z harmonizacji rachunkowości można zaliczyć (por. Kurek, 2014, s. 121; Sobańska, Michalak, 2009, s. 16–22; Sobańska, 2012, s. 179–187; Kutera, Surdykowska, 2009, s. 97):

- 1) standaryzację kwalifikacji księgowych i biegłych rewidentów w wymiarze międzynarodowym. Przykładem mogą tu być kompetencje wymagane przez Association of Chartered Certified Accountants (ACCA). Ułatwia to transfer wiedzy i doświadczenia w zakresie przygotowania i rewizji sprawozdań finansowych.
- 2) wzrost roli księgowych i audytorów tworzących środowiska odpowiedzialne za przygotowanie, doskonalenie, wdrażanie i popularyzację standardów rachunkowości.
- 3) ukształtowanie rachunkowości jako międzynarodowego języka biznesu posługującego się tymi samymi pojęciami, przejmowanymi przez inne dyscypliny, np. finanse.
- 4) perspektywne ukierunkowanie rachunkowości z wyeksponowaniem metod i procedur zorientowanych na pomiar wartości przedsiębiorstwa.
- 5) integrację rachunkowości finansowej i rachunkowości zarządczej, zwłaszcza w takich obszarach, jak pomiar wartości godziwej, ustalanie wyniku z kontraktów długoterminowych, wyznaczanie kosztu wytworzenia produktów, utrata wartości aktywów.

### 3. Negatywne strony harmonizacji

Oprócz niewątpliwych korzyści harmonizacja niesie za sobą także wiele zjawisk niepożądanych, które z jednej strony powodują obniżenie przydatności tworzonych informacji, z drugiej zaś ograniczają zakres realizowanych badań naukowych.

Najważniejsze z nich można zamknąć w czterech obszarach (zob. szerzej Dobija, 2009, s. 106–110; Gierusz, 2001b, s. 137–145; Samelak, 2013, s. 95–96; Wędzki, 2008, s. 20–29; Kurek, 2014, s. 120–127):

- 1) wyeliminowanie porównywalności sprawozdań finansowych na poziomie krajowym,
- 2) przekreślenie dorobku szkoły kontynentalnej rachunkowości,
- 3) ustanowienie monopolu w tworzeniu standardów,
- 4) zanik normatywnego nurtu badań w rachunkowości.

Zanim rozpoczął się proces harmonizacji w wymiarze międzynarodowym sprawozdania finansowe były porównywalne w przekroju poszczególnych państw. Można tu mówić o harmonizacji „pionowej” – poprzez różne klasy przedsiębiorstw, od spółek publicznych, których akcje były notowane na parkietach lokalnych giełd, po mikroprzedsiębiorstwa. Zjawiska tego nie zakłóciła nawet implementacja dyrektyw UE (IV i VII),

gdyż oznaczała ona jedynie zbliżenie regulacji krajowych, które w ramach danego państwa nadal pozostawały jednolite. W Polsce do 2005 r. wszystkie jednostki prezentowały informacje zgodnie z ustawą o rachunkowości, a wielkość przedsiębiorstwa przesądzała jedynie o możliwości zastosowania ograniczonego zestawu uproszczeń.

Sytuacja radykalnie zmieniała się po implementacji rozporządzenia 1606, a zjawisko, o którym mowa, pogłębi się w rezultacie wdrożenia dyrektywy 2013/34/UE, dzielącej spółki na cztery grupy na podstawie kryteriów obrotów, sumy aktywów oraz liczby zatrudnionych.

Wchodzimy w okres harmonizacji „poziomej”. Poprzez granice państw, sprawozdania finansowe stają się porównywalne w ramach klas przedsiębiorstw, natomiast pogłębiają się dysproporcje w obrębie pojedynczego kraju. Proces ten już dokonał się w Polsce. Wystarczy porównać sprawozdanie finansowe spółki giełdowej i mikrojednostki – są to praktycznie dwie radykalnie różne rachunkowości. Na przykład bilans jednostki mikro nie ujawnia tak kluczowych informacji, jak wynik finansowy, zobowiązania krótkoterminowe czy stan środków pieniężnych. W tej sytuacji dużo korzystniejszy wydaje się wariant oparty na MSSF dla małych i średnich przedsiębiorstw (MSP). W tym rozwiązaniu pojawiają się bowiem tylko dwa typy podmiotów – publiczne (stosujące pełną wersję MSSF) i niepubliczne (bazujące na regulacjach uproszczonych), a nie pięć, jak chce tego Unia Europejska.

Ponadto propozycja IASB pozwala dużo łatwiej przejść z jednej grupy do drugiej. Powstaje tu poważna wątpliwość – czy dążąc do redukcji obciążeń administracyjnych mniejszych przedsiębiorstw, należy dopuścić do tak radykalnego ograniczenia zakresu ujawnień. Zwłaszcza, że zasadnicze obowiązki generują tu rozliczenia podatkowe, a nie wymogi sprawozdawczości finansowej. Nawet jeżeli MSP nie poszukuje kapitału na giełdach, to pozostają jeszcze potrzeby informacyjne pożyczkodawców – banków, firm leasingowych czy dostawców.

Harmonizacja oznacza powszechną akceptację jednej opcji – modelu rachunkowości finansowej zbudowanego przez IASB i FASB, a opartego na kilku fundamentalnych założeniach (zob. szerzej Gierusz, 2013; Matuszak, 2013):

- 1) cele i odbiorcy sprawozdawczości finansowej — „(...) dostarczenie informacji finansowych na temat jednostki gospodarczej, które są użyteczne dla potencjalnych inwestorów, pożyczkodawców i innych wierzycieli przy podejmowaniu przez nich decyzji o dostarczeniu zasobów do jednostki” (*Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej*, 2013, 1999, s. 36),
- 2) cechy jakościowe informacji – użyteczność dla dawców kapitału, uzupełniona przez przydatność i wierność odzwierciedlenia,
- 3) funkcje rachunkowości – informacyjna, wspomagająca koncepcję zarządzania wartością przedsiębiorstwa i rozliczeniowa (*stewardship*).

Konsekwencją dokonanego wyboru było odrzucenie znacznej części bogatego dorobku szkoły kontynentalnej rachunkowości, a zwłaszcza Niemiec i Francji (zob. szerzej Surdykowska, 1999, s. 217–261; Krasodomska, 2010, s. 127–135; Sobańska, 1997). Model IASB/FASB został przyjęty w drodze porozumienia, domniemania, że

w istniejącej sytuacji gospodarczej będzie on właściwy. Nie istnieją jednak żadne dowody empiryczne wskazujące, że na przykład rozwiązania zawarte w niemieckim kodeksie handlowym są gorsze od propozycji IASB/FASB. Trudno też byłoby obrońcą tezę, że gospodarkę niemiecką krępuje konserwatyzm – koncepcja dominująca w rachunkowości tego kraju. Na przykład, zdaniem Niemieckiego Komitetu Standardów Rachunkowości (Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee – DRSC) „stosowanie MSSF do ustalania wyniku będącego przedmiotem podziału może doprowadzić do wypłaty niezrealizowanych zysków, co byłoby gospodarczo szkodliwe” (za: Jaruga, 2009, s. 89). Niestety, w rachunkowości nie jest możliwe przeprowadzenie eksperymentu, w którym raz wdrożono by jedną opcję, następnie drugą, aby tą drogą podjąć właściwą decyzję. Na rozstrzygnięciu, o którym mowa, zaważyła również siła oddziaływania giełd w Nowym Jorku i Londynie, gdzie US GAAP i rozwiązania zbliżone do MSSF były już wcześniej stosowane.

O wątpliwościach, jakie budzi model IASB/FASB, świadczy szeroka krytyka wartości godziwej jako podstawy wyceny bilansowej aktywów i zobowiązań. Wskazuje się zwłaszcza na krótkookresowy charakter tej wyceny, częste korekty wymuszane dynamiką otoczenia gospodarczego, podatność rynku na zachowania zbiorowe oraz znaczny subiektywizm towarzyszący wyznaczaniu omawianej kategorii – szczególnie przy braku aktywnego rynku (Kutera, Surdykowska, 2009, s. 100–108; Gierusz, 2011; Hońko, 2013, s. 93–96).

Można w tym miejscu zadać pytanie, czy bank, firma leasingowa, dostawcy i pracownicy rzeczywiście są zainteresowani wartością rynkową przedsiębiorstwa (lub zbliżoną do niej), zwłaszcza jeżeli tej spółki nikt aktualnie nie chce kupić ani sprzedać. Kryzysy gospodarcze Europa importuje ze Stanów Zjednoczonych, gdzie regulacje rachunkowości polecane dziś całemu światu funkcjonują od wielu lat i jak dowodzi praktyka kryzysom tym nie zapobiegły, a zdaniem wielu nawet je przyspieszyły (zob. szerzej Kutera, Surdykowska, 2009). W opublikowanej w październiku 2010 r. przez Komisję Europejską tzw. *Zielonej Księdze*, zatytułowanej *Polityka badania sprawozdań finansowych: lekcje wyciągnięte z kryzysu*, można przeczytać między innymi: „(...) fakt, że w latach 2007–2009 wiele banków ujawniło ogromne straty w pozycjach bilansowych i pozabilansowych, nasuwa pytanie nie tylko o to, jak biegli rewidenci mogli przekazywać klientom sprawozdania za te okresy bez zastrzeżeń, ale również o przydatność i adekwatność obecnych ram legislacyjnych” (*Zielona Księga*, s. 3; szerzej zob. też Gierusz, 2012, s. 73–84).

Harmonizacja, w formule jaką znamy dzisiaj, sankcjonuje monopol IASB/FASB na tworzenie standardów. Brak konkurencji niesie za sobą dwa negatywne zjawiska:

- 1) możliwość oddziaływania na obie Rady, a więc też na treść i zakres standardów, osób i organizacji współfinansujących działalność wskazanych instytucji, a ściślej fundacji nadzorujących ich prace (por. Hendriksen, van Breda, 2002, s. 101–102; Krasodomska, 2013, s. 156–157),
- 2) rezygnację z nowych idei, wstrzymanie kolejnych inicjatyw i innowacji (por. Kurek, 2014, s. 126–127),

zwłaszcza, że wpływ na IASB krajowych komitetów stanowiących standardy w ramach prowadzonych konsultacji jest niewielki.

Ostatnie z wymienionych zagrożeń objawia się między innymi ograniczeniem normatywnego nurtu badań w rachunkowości. Teorie normatywne formułują odpowiedzi na pytania, jak być powinno – są wynikiem zastosowania metod dedukcyjnych. Wobec powszechnej akceptacji modelu IASB/FASB podsuwanie przedsiębiorstwom alternatywnych rozwiązań mija się z celem. Studia literaturowe przeprowadzone między innymi przez K. Bareję (2013, s. 42–51) oraz J. Dobroszek i J. Michalaka (2013, s. 103–121) świadczą jednoznacznie o przewadze nurtu pozytywnego badań (por. także Bąk, 2013, s. 65).

Literatura przedmiotu skupia się na ocenie przyjętych regulacji i ich wewnętrznej spójności oraz na konsekwencjach dla praktyki gospodarczej, w tym zwłaszcza na oddziaływaniu rachunkowości na rynki kapitałowe. Górują metody wnioskowania statystycznego i modelowania matematycznego, w miejsce argumentów werbalnych, często wykorzystywanych w rachunkowości normatywnej. Standardy dominują również w nauczaniu rachunkowości – wiele podręczników utożsamia wręcz teorię rachunkowości z założeniami koncepcyjnymi sprawozdawczości finansowej IASB.

Dalsze niekorzystne konsekwencje harmonizacji to (Grabiński, 2013, s. 201; Gierusz, 2001b, s. 137–145):

- rozejście się (powszechnego) prawa bilansowego i (lokalnego) prawa podatkowego, co skutkuje wzrostem roli odroczonego podatku dochodowego, a głównie aktywów podatkowych w tworzeniu wyniku finansowego,
- dominacja dużych firm audytorskich, dysponujących odpowiednią kadrą i środkami materialnymi do badania złożonych sprawozdań finansowych,
- postrzeganie globalnych standardów rachunkowości jako narzędzia narzucania krajom rozwijającym się rozwiązań korzystnych dla państw bogatych,
- faworyzowanie jednej grupy odbiorców informacji (dawców kapitału) kosztem innych,
- koncentrowanie się na zasobach, których metodyka pomiaru wartości jest podatna na standaryzację, przez co konsekwentnie pomijany jest tzw. kapitał intelektualny.

#### 4. Bariery harmonizacji

Proces harmonizacji rachunkowości realizowany na obszarze Unii Europejskiej napotyka na liczne przeszkody, które powodują, że ma on ograniczony zasięg, a osiągnięte rezultaty są dalekie od oczekiwanych. W pierwszej kolejności wymienić tu należy:

- 1) brak jednolitej formy sprawozdania finansowego,
- 2) odmienny w poszczególnych krajach zakres podmiotowy stosowania rozporządzenia 1606,
- 3) niewłączenie niektórych MSSF do systemu prawnego UE,
- 4) istnienie zasadniczych różnic między MSSF dla MSP a dyrektywą 2013/34/UE.

W Międzynarodowych Standardach Sprawozdawczości Finansowej osiągnięto daleko idącą zbieżność na poziomie definicji poszczególnych kategorii, zasad ich ujmowania i wyceny, przy pozostawieniu jednostkom znacznej swobody w zakresie formy prezentacji informacji. MSR 1 zawiera jedynie wykaz minimalnych ujawnień, nie dając wskazówek co do samego układu sprawozdania finansowego. IASB i FASB, dostrzegając ten mankament podjęły próbę wypracowania ujednoczonej formuły sprawozdania, poddając pod publiczną dyskusję dwa dokumenty: w 2009 r. *Discussion Paper. Preliminary View on Financial Statement Presentation* oraz w 2011 r. *Staff Draft IFRS Financial Statement Presentation* (zob. szerzej Gierusz, 2009). Niestety, jak dotąd regulacje, o których mowa, nie wyszły poza fazę wstępnych projektów. Tymczasem problem jest poważny. Jak pisze D. Wędzki (2008, s. 26) w podsumowaniu swoich badań, „polska praktyka w zakresie MSSF prowadzi do pewnego paradoksu. Mianowicie sprawozdanie według MSSF »wyprodukowane« na podstawie liczących 3500 stron MSSF jest o wiele krótsze, bardziej ogólnikowe i mniej komunikatywne niż sprawozdanie według ustawy o rachunkowości, co w ewidentny sposób klóci się z literą MSSF”.

Cytowany autor wymienia w tym kontekście następujące mankamenty analizowanych sprawozdań:

- brak elementarnej logiki w układzie poszczególnych pozycji,
- swobodę nazewnictwa,
- pomijanie istotnych kategorii,
- przenoszenie wielu ważnych ujawnień do informacji dodatkowej.

Konsekwencją jest obniżenie stopnia porównywalności sprawozdań finansowych, co cały proces harmonizacji stawia pod znakiem zapytania<sup>4</sup>.

Porównywalność ogranicza ponadto zróżnicowany w krajach UE zakres stosowania rozporządzenia 1606. Dotyczy to kilku kwestii. Po pierwsze, o tym, która spółka powinna sporządzić sprawozdanie skonsolidowane rozstrzyga prawo krajowe – tu już więc mogą powstać istotne rozbieżności. Po drugie, przywołane rozporządzenie pozostawia znaczny margines swobody co do możliwości wykorzystania MSSF. Najszerszej wykorzystywała je Wielka Brytania – od 1 stycznia 2005 r. wszystkie sprawozdania spółek, także jednostkowe, mogą być budowane na bazie MSSF. Radykalnie odmienne stanowisko zajęły Niemcy – co prawda sprawozdania finansowe spółek nienotowanych na giełdzie mogą być sporządzane na podstawie MSSF, lecz już sprawozdania jednostkowe, zarówno spółek publicznych, jak i niepublicznych, muszą być zgodne z niemieckim prawem bilansowym (zob. szerzej Jaruga, 2009, s. 63–89; Ignatowski, 2009, s. 282–294).

Kolejną barierę w procesie harmonizacji stanowi usunięcie części regulacji MSR/MSSF z porządku prawnego UE. Według stanu na koniec stycznia 2015 r. akceptacji nie znalazły niektóre przepisy MSR 39 dotyczące rachunkowości zabezpieczeń oraz w całości MSSF 9 „Instrumenty finansowe”. Wskazać także trzeba na długą pro-

---

<sup>4</sup> Na przykład możliwe do zastosowania warianty rachunku zysków i strat przedstawia Kabalski (2009, s. 120–134).

cedurę implementacji standardów (zob. szerzej Kędzior, Krasodomska, 2013, s. 183). Na przykład MSSF 10 „Skonsolidowane sprawozdania finansowe” oraz MSSF 12 „Ujawnianie informacji na temat udziałów w innych jednostkach” jako standardy miały zastosowanie do rocznych okresów rozpoczynających się 1 stycznia 2013 r., w prawie unijnym obowiązują od 1 stycznia 2014 r.

Najważniejszym standardem, który nie został włączony do legislacji UE, jest MSSF dla małych i średnich przedsiębiorstw (2011) – rachunkowość tego obszaru reguluje dyrektywa 2013/34/UE. Oba dokumenty wykazują zasadnicze różnice – do kluczowych spośród nich należy zaliczyć (zob. szerzej Czaja-Cieszyńska, 2014, s. 83–94; Śniezek, Dębski, 2014, s. 355–364; Kuzior i in., 2014, s. 23–117; Kędzior, 2010, s. 111–135; Nowak i in., 2012, s. 68–125; Czaja-Cieszyńska, 2011, s. 57–67):

- 1) cele powstania – MSSF dla MSP przygotowano z intencją zapewnienia porównywalności sprawozdań finansowych analizowanego sektora na całym świecie, z akcentem na podejmowanie decyzji gospodarczych, dyrektywa służy natomiast uproszczeniu sprawozdawczości i eliminowaniu obciążeń administracyjnych;
- 2) odmienny zakres sprawozdania finansowego – według MSSF dla MSP każda jednostka, niezależnie od skali prowadzonej działalności, sporządza pełne sprawozdanie finansowe, tymczasem w regulacjach dyrektywy jest to uzależnione od wielkości podmiotu. W skrajnym przypadku – mikrojednostki, sprawozdanie może być ograniczone do skróconych wersji bilansu, rachunku zysków i strat oraz informacji dodatkowej;
- 3) założenia koncepcyjne – w MSSF dla MSP sformułowano cel sporządzania sprawozdań finansowych, zdefiniowano cechy jakościowe oraz użytkowników informacji, dyrektywa tych elementów nie zawiera; oba dokumenty wskazują natomiast na zasady tkwiące u podstaw sprawozdawczości – jasnego i rzetelnego obrazu, kontynuacji działania oraz memoriału.

Jednolite w całej UE progi wartościowe (suma bilansowa, kwota przychodów) kwalifikowania podmiotów do poszczególnych klas powodują (wbrew pozorom) ograniczenie porównywalności sprawozdań, gdyż na przykład w Niemczech przedsiębiorstwo o sumie bilansowej od 4 do 20 mln euro i przychodach od 8 do 40 mln euro można uznać za średnie, gdy tymczasem w Polsce należałoby je zaliczyć do dużych. Źle się stało, że w tak kluczowym dla każdej gospodarki sektorze, jakim są małe i średnie przedsiębiorstwa, Unia Europejska wybrała własną drogę, zwłaszcza, że wiele krajów już wdrożyło lub zamierza wdrożyć MSSF dla MSP do swoich systemów prawnych (Nowak i in., 2012, s. 92). Stany Zjednoczone i Kanada dopuściły stosowanie tego standardu.

Literatura przedmiotu wymienia ponadto inne czynniki ograniczające postęp w harmonizacji; są to (por. Kurek, 2014, s. 127; Krasodomska, 2010, s. 134; Surdykowska, 1999, s. 42–43; Samelak, 2013, s. 93):

- utrzymujące się różnice kulturowe między państwami, także tymi wchodzącymi w skład Unii Europejskiej, co utrudnia wprowadzenie MSSF do krajowych systemów prawa gospodarczego,



- częste modyfikacje poszczególnych standardów,
- niewłączenie do legislacji UE Międzynarodowych Standardów Rachunkowości Sektora Publicznego (International Public Sector Accounting Standards – IPSAS),
- wzrastający stopień skomplikowania MSSF, dotyczy to na przykład reklasyfikacji niektórych pozycji kosztów lub przychodów ze sprawozdania z całkowitych dochodów do rachunku zysków i strat lub dwukrotnej wyceny tego samego składnika aktywów finansowych – w wartości godziwej na potrzeby bilansu i w zamortyzowanym koszcie w celu ujęcia zmiany wartości w rachunku zysków i strat (zob. szerzej Gierusz, 2014).

Badania przeprowadzone przez P. Kabalskiego w Polsce (2012, s. 185–189) wskazały na dalsze bariery charakterystyczne dla naszego kraju:

- hierarchiczne i funkcjonalne struktury organizacyjne przedsiębiorstw,
- postawy pracownicze, wśród których dominują: duży dystans do władzy, nastawienie na przeszłość, niski poziom kolektywizmu, bierność, domaganie się szczegółowych rozwiązań prawnych,
- trudności w precyzyjnym przekładzie tekstów MSSF na język polski (zob. także Wędzki, 2008, s. 27–29).

## Zakończenie

Niniejszy artykuł stanowi próbę odpowiedzi na pytanie, co rachunkowość zyskała, a co straciła wskutek harmonizacji. Nie ulega wątpliwości, że głównymi beneficjentami omawianych zmian są użytkownicy sprawozdania finansowego.

Wzrost porównywalności ujawnianych informacji powinien skutkować obniżeniem ryzyka inwestowania, a przez to zmniejszeniem kosztu pozyskiwania kapitału. Dotyczy to przede wszystkim spółek publicznych poszukujących wolnych środków na rynkach kapitałowych. W mniejszym stopniu efekt ten odczują przedsiębiorstwa sektora MSP, gdzie sytuację komplikują równoległe funkcjonowanie MSSF dla MSP i dyrektywy 2013/34/UE oraz przyjęty w UE podział jednostek na cztery klasy, o malejących wraz z rozmiarami podmiotu obowiązkach sprawozdawczych. Zamieniono harmonizację krajową na międzynarodową. Z jednej strony jest to zgodne z ideą globalizacji i wspiera swobodny przepływ kapitału, z drugiej zaś ogranicza samodzielność poszczególnych państw w stanowieniu prawa bilansowego i nie służy wewnętrznej integracji gospodarczej.

Za harmonizację rachunkowości płaci jednak wysoką, choć konieczną cenę. Jest oczywiste, że osiągnięcie porównywalności przekazywanych informacji wymusza wskazanie jednego modelu sprawozdawczości, co oznacza rezygnację z innych opcji. Obserwujemy zatem zamieranie nurtu normatywnego badań w rachunkowości – wobec braku zapotrzebowania ze strony praktyki gospodarczej oferowanie jej alternatywnych rozwiązań traci sens.

### Literatura

- Alexander W., Britton A., Jorissen A. (2007), *International Financial Reporting and Analysis*, Thomson.
- Bareja K. (2013), *Główne wątki dyskusji nad stanem badań naukowych w rachunkowości w Stanach Zjednoczonych*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 71 (127), SKwP, Warszawa.
- Bąk M. (2013), *Wybrane problemy rachunkowości – jej status naukowy i obszary badawcze*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 71 (127), SKwP, Warszawa.
- Cook D., Dekker P., Jenkins R., van der Tas L., Wilson A. (2000), *IAS/UE GAAP Comparison*, Ernst and Young, London.
- Czaja-Cieszyńska H. (2014), *MSSF – dla MSP i nowa dyrektywa ws. rachunkowości – analiza porównawcza wybranych założeń*, [w:] H. Lelusz, R. Burchart (red.), *Współczesne problemy rachunkowości w teorii i praktyce*, Wydawnictwo Uniwersytetu Warmińsko-Mazurskiego, Olsztyn.
- Czaja-Cieszyńska H. (2011), *Polityka rachunkowości według ustawy o rachunkowości i Międzynarodowego Standardu Sprawozdawczości Finansowej dla Małych i Średnich Jednostek – analiza porównawcza*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 60 (116), SKwP, Warszawa.
- Dobjia D. (2010), *Dylematy standaryzacji sprawozdawczości finansowej, wyceny i pomiaru ryzyka*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 57 (113), SKwP, Warszawa.
- Dobjia D. (2009), *Globalne standardy rachunkowości. Czy strategia kodyfikacji przyczyni się do rozwoju rachunkowości*, [w:] *Problemy współczesnej rachunkowości*, pod red. pracowników Katedry Rachunkowości, Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa.
- Dobroszek J., Michalak J. (2013), *Nurty i metody badawcze w nauce rachunkowości w Polsce i na świecie*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 71 (127), SKwP, Warszawa.
- Epstein B.J., Nach R., Bragg S.M. (2010), *GAAP 2010. Interpretation and Application of Generally Accepted Accounting Principles*, Wiley and Sons, New Jersey.
- Gierusz J. (2014), *Reklasyfikacja kosztów i przychodów ze sprawozdania z całkowitych dochodów do rachunku zysków i strat – przyczyny, zakres, konsekwencje*, „Zarządzanie i Finanse”, vol. 12, no. 2.
- Gierusz J. (2013), *Zmiany założeń koncepcyjnych Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej (1989–2010)*, [w:] A. Karmańska (red.), *Nauka o rachunkowości na progu gospodarki opartej na wiedzy*, Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa.
- Gierusz J. (2012), *Kierunki ewolucji rachunkowości na tle zadań audytu*, „Przestrzeń, Ekonomia, Społeczeństwo”, nr 2/II.
- Gierusz J. (2011), *Koszt historyczny czy wartość godziwa – dylematy wyceny w rachunkowości*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 62 (118), SKwP, Warszawa.
- Gierusz J. (2009), *Przebudowa sprawozdawczości finansowej – propozycje IASB i FASB*, „Rachunkowość”, nr 7.
- Gierusz J. (2001a), *Zmiany w ustawie o rachunkowości 2001/2002*, ODDK, Gdańsk.
- Gierusz J. (2001b), *Argumenty za i przeciw harmonizacji i standaryzacji rachunkowości*, [w:] L. Bednarski, J. Gierusz (red.), *Rachunkowość międzynarodowa*, PWE, Warszawa.
- Grabiński K. (2014), *Zarys powiązań pomiędzy rynkiem kapitałowym a sprawozdawczością finansową*, [w:] K. Grabiński, M. Kędzior, J. Krasodomska, *Współczesna rachunkowość na rynkach kapitałowych*, Difin, Warszawa.
- Grabiński K. (2013), *Współpraca Rady Międzynarodowych Standardów Rachunkowości i Rady Standardów Sprawozdawczości Finansowej na rzecz opracowania Globalnych Standardów*, [w:] K. Grabiński, M. Kędzior, J. Krasodomska, *Globalne uwarunkowania rachunkowości*, PWE, Warszawa.
- Hendriksen E.A., van Breda M.F. (2002), *Teoria rachunkowości*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Hońko S. (2013), *Wycena w rachunkowości*, Wydawnictwo Zapol, Szczecin.
- Ignatowski R. (2012a), *Światowa harmonizacja rachunkowości w perspektywie teoretycznej*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 67 (123), SKwP, Warszawa.

- Ignatowski R. (2012b), *Międzynarodowe regulacje i harmonizacja zasad sprawozdawczości finansowej*, [w:] I. Sobańska, P. Kabalski (red.), *Współczesne nurty badawcze rachunkowości*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.
- Ignatowski R. (2009), *Instytucjonalne uwarunkowania i otoczenie globalnych standardów rachunkowości*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.
- Ignatowski R. (2002), *Europa u progu adaptacji Międzynarodowych Standardów Rachunkowości*, [w:] J. Gierusz (red.), *Ustawa o rachunkowości a Międzynarodowe Standardy Rachunkowości*, ODDK, Gdańsk.
- Jaruga A. (2009), *Międzynarodowe i krajowe regulacje rachunkowości*, [w:] A. Jaruga, T. Martyniuk (red.), *Komentarz do ustawy o rachunkowości*, ODDK, Gdańsk.
- Jaruga A. (2002), *Systemy regulacji rachunkowości a międzynarodowa harmonizacja i standaryzacja*, [w:] A. Jaruga (red.), *Międzynarodowe regulacje rachunkowości. Wpływ na rozwiązania krajowe*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa.
- Kabalski P. (2012), *Wybrane problemy stosowania Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej w Polsce. Organizacja, kultura, osobowość, język*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.
- Kabalski P. (2009), *Polityka rachunkowości w spółce stosującej MSSF*, SKwP, Warszawa.
- Kędzior M. (2010), *Międzynarodowy Standard Sprawozdawczości Finansowej dla Małych i Średnich Przedsiębiorstw – istota, ocena, przyszłość*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 58 (114), SKwP, Warszawa.
- Kędzior M., Krasodomska J. (2013), *Unia Europejska i dyrektywy z zakresu rachunkowości*, [w:] K. Grabiński, M. Kędzior, J. Krasodomska, *Globalne uwarunkowania rachunkowości*, PWE, Warszawa.
- Krajowe Standardy Rachunkowości z ustawą o rachunkowości* (2014), ODDK, Gdańsk.
- Krasodomska J. (2013a), *Standaryzacja, harmonizacja, unifikacja czy konwergencja?*, [w:] K. Grabiński, M. Kędzior, J. Krasodomska, *Globalne uwarunkowania rachunkowości*, PWE, Warszawa.
- Krasodomska J. (2013b), *Działalność Rady Międzynarodowych Standardów Rachunkowości i wydawane przez nią Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej*, [w:] K. Grabiński, M. Kędzior, J. Krasodomska, *Globalne uwarunkowania rachunkowości*, PWE, Warszawa.
- Krasodomska J. (2010), *Anglosaski i kontynentalny model rachunkowości na przykładzie wybranych krajów*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 55 (111), SKwP, Warszawa.
- Krasodomska J., Kędzior M. (2013), *Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej w porządku prawnym Unii Europejskiej*, [w:] K. Grabiński, M. Kędzior, J. Krasodomska, *Globalne uwarunkowania rachunkowości*, PWE, Warszawa.
- Kutera M., Surdykowska S.T. (2009), *Kryzysy gospodarcze a wiarygodność sprawozdań finansowych*, Difin, Warszawa.
- Kurek B. (2014), *Harmonizacja i standaryzacja rachunkowości a paradygmat wyceny*, [w:] M. Dobija (red.), *Teoria rachunkowości*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego, Kraków
- Kuzior A., Pfaff J., Poniatowska L., Rówińska M. (2014), *Kierunki transformacji sprawozdawczości małych i średnich przedsiębiorstw na tle regulacji międzynarodowych*, CeDeWu, Warszawa.
- Kwiecień M. (2007), *Rachunkowość na niebezpiecznym zakręcie (prawda czy fałsz?)*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 38 (94), SKwP, Warszawa.
- Kwiecień M., Iwasieczko B. (2014), *Tendencje rozwoju współczesnej rachunkowości*, [w:] H. Lelusz, R. Burchart (red.), *Współczesne problemy rachunkowości w teorii i praktyce*, Wydawnictwo Uniwersytetu Warmińsko-Mazurskiego, Olsztyn.
- Masztalerz M. (2012), *O standardach rachunkowości. Zasady czy reguły*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 66 (122), SKwP, Warszawa.
- Matuszak Ł. (2013), *Wycena składników sprawozdania finansowego w realizacji koncepcji true and fair view – teoria i regulacje*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 74 (130), SKwP, Warszawa.
- Mazur A. (2013), *Na drodze do internacjonalizacji niemieckiego prawa bilansowego*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 70 (126), SKwP, Warszawa.

- Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej* (2013, 1999), IFRS Foundation, SKwP, Warszawa.
- Międzynarodowy Standard Sprawozdawczości Finansowej (MSSF) dla małych i średnich przedsiębiorstw* (2011), Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Krajowa Izba Biegłych Rewidentów, Warszawa.
- Nowak W.A. (2012), *Międzynarodowy Standard Sprawozdawczości Finansowej dla Małych i Średnich Jednostek, czyli MSSF dla MSJ i jego implementacja*, [w:] W.A. Nowak, L. Kopczyńska, P. Kopczyński, M. Turzyński, A. Skoczylas (red.), *Międzynarodowy Standard Sprawozdawczości Finansowej dla Małych i Średnich Jednostek*, Wolters Kluwer, Warszawa.
- Orzeszko T. (2014), *Standardy w polskiej rachunkowości*, [w:] H. Lelusz, R. Burchart (red.), *Współczesne problemy rachunkowości w teorii i praktyce*, Wydawnictwo Uniwersytetu Warmińsko-Mazurskiego, Olsztyn.
- Riahi-Belkaoui A. (2004), *Accounting Theory*, Thomson, London.
- Samelak J. (2013), *Zintegrowane sprawozdanie przedsiębiorstwa społecznie odpowiedzialnego*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu, Poznań.
- Sobańska I. (2012), *Jedność systemu rachunkowości*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 66 (122), SKwP, Warszawa.
- Sobańska I. (1997), *Tendencje rozwoju rachunku kosztów w Niemczech*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.
- Sobańska I., Michalak M. (2009), *System rachunkowości i sprawozdawczości finansowej zorientowany na wartość przedsiębiorstwa*, [w:] I. Sobańska, T. Wnuk (red.), *Rachunkowość w procesie tworzenia wartości przedsiębiorstwa*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.
- Surdykowska S.T. (1999), *Rachunkowość międzynarodowa*, Zakamycze, Kraków.
- Śniezek E., Dębski J. (2014), *Niektóre konsekwencje zmian w sprawozdawczości finansowej w Polsce według nowej dyrektywy UE – głos w dyskusji*, [w:] H. Lelusz, R. Burchart (red.), *Współczesne problemy rachunkowości w teorii i praktyce*, Wydawnictwo Uniwersytetu Warmińsko-Mazurskiego, Olsztyn.
- Turyňa J. (2003), *Standardy rachunkowości. MSR, US GAAP, polskie ustawodawstwo*, Difin, Warszawa.
- Walińska E. (2012), *„Kroki milowe” w rozwoju polskiej regulacji rachunkowości w warunkach gospodarki rynkowej*, [w:] I. Sobańska, P. Kabalski (red.), *Współczesne nurty badawcze w rachunkowości*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.
- Wędzki D. (2008), *Aplikacje Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej w Polsce – jaśniej czy ciemniej*, [w:] E. Walińska (red.), *Polska praktyka rachunkowości w kontekście procesu harmonizacji międzynarodowej sprawozdawczości finansowej*, Wolters Kluwer, Warszawa.
- Wiecek I.M., Young N.M. (2010), *IFRS Primer. International GAAP Basics*, Wiley and Sons.
- Zielona Księga. Polityka badania sprawozdań finansowych: lekcje wyciągnięte z kryzysu* (2010), Komisja Europejska.

### Akty prawne

Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2013/34/UE z 26 czerwca 2013 r. w sprawie rocznych sprawozdań finansowych, skonsolidowanych sprawozdań finansowych i powiązanych sprawozdań niektórych rodzajów jednostek, zmieniająca dyrektywę Parlamentu Europejskiego i Rady 2006/43/WE oraz uchylająca dyrektywy Rady 78/660/EWG i 83/349/EWG.

### Wzmianka

Artykuł opracowano w ramach projektu, który został sfinansowany ze środków Narodowego Centrum Nauki na podstawie decyzji numer DEC-2012/07/B/HS4/03012.