

PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

Nr 388

**Teoria rachunkowości,
sprawozdawczość i analiza finansowa**

Redaktor naukowy
Bartłomiej Nita



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2015

Redaktor Wydawnictwa: Dorota Pitulec
Redakcja techniczna: Barbara Łopusiewicz
Korekta: Hanna Jurek
Łamanie: Adam Dębski
Projekt okładki: Beata Dębska

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania
znajdują się na stronie internetowej Wydawnictwa
www.pracnaukowe.ue.wroc.pl
www.wydawnictwo.ue.wroc.p

Publikacja udostępniona na licencji Creative Commons
Uznanie autorstwa-Użycie niekomercyjne-Bez utworów zależnych 3.0 Polska
(CC BY-NC-ND 3.0 PL)



© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
Wrocław 2015

ISSN 1899-3192
e-ISSN 2392-0041

ISBN 978-83-7695-505-6

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Zamówienia na opublikowane prace należy składać na adres:
Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
tel./fax 71 36 80 602; e-mail:econbook@ue.wroc.pl
www.ksiegarnia.ue.wroc.pl

Druk i oprawa: TOTEM

Spis treści

Wstęp.....	11
------------	----

Część 1. Teoria i wyzwania rachunkowości

Ewa Wiktoria Babuška: Badania naukowe w rachunkowości	15
Halina Buk: Typologia i wycena przychodów z tytułu niestandardowych relacji z klientami	23
Małgorzata Cieciora: Behawioralne aspekty rachunkowości we współczesnej gospodarce – zarys problemu	32
Beata Dratwińska-Kania: Teoretyczne problemy sprawozdawania o ryzyku	41
Dawid Garstecki: Czy rachunkowość społecznej odpowiedzialności zasługuje na miano paradygmatu?.....	49
Waldemar Gos: Nauka rachunkowości – głos w dyskusji.....	57
Wojciech Hasik: Koncepcyjne i społeczne determinanty sądów etycznych w rachunkowości w Polsce	68
Marcin Jędrzejczyk: Wyzwania współczesnej rachunkowości w zakresie translacji wartości ekonomicznych.....	77
Krzysztof Jonas, Katarzyna Świetła: E-usługi w rachunkowości na przykładzie internetowych biur rachunkowych	87
Katarzyna Klimczak, Anna Wachowicz: Studium przypadku jako metoda badawcza w nauce rachunkowości – analiza metodologiczna przykładowych zastosowań	95
Joanna Koczar: Ewolucja polityki rachunkowości w praktyce gospodarczej Federacji Rosyjskiej.....	107
Alina Kozarkiewicz: Kreatywność: nowe wyzwanie badawcze dla współczesnej rachunkowości	115
Mirosława Kwiecień: Dylematy współczesnej rachunkowości.....	123
Tomasz Lewandowski: Mniej więcej dobrze czy dokładnie źle – przydatność informacji w systemie rachunkowości	137
Wojciech A. Nowak: Ku standaryzacji rachunkowości sektora publicznego w Unii Europejskiej	148
Marcin Osikowicz: Rachunkowość jednostek mikro według ustawy o rachunkowości	159
Piotr Szczypa: Nauczanie rachunkowości – współczesne uwarunkowania i dylematy	167
Anna Szychta: Pozytywna teoria rachunkowości jako koncepcja głównego nurtu badawczego	176

Joanna Zuchewicz: Współczesne determinanty rozwoju rachunkowości	189
---	-----

Część 2. Sprawozdawczość

Dorota Adamek-Hyska: Funkcja sprawozdawcza rachunkowości jednostki samorządu terytorialnego	201
Anna Balicka: Wskaźniki środowiskowe w zewnętrznej sprawozdawczości środowiskowej	212
Katarzyna Bareja: Aktywa niematerialne a priorytet w sprawozdawczości finansowej.....	221
Kinga Bauer: Kierunki zmian sprawozdawczości finansowej w postępowaniu upadłościowym.....	229
Stanisław Hońko: Nadmiar informacji w sprawozdaniu finansowym – możliwe kierunki reform.....	238
Angelika Kaczmarczyk: Sprawozdawczość finansowa jednostek mikro w aspekcie zasady wiernego i rzetelnego obrazu.....	246
Mariusz Karwowski: Model biznesu jako nowe wyzwanie sprawozdawczości zewnętrznej.....	255
Katarzyna Kostyk-Siekierska: Polityka rachunkowości, wartości szacunkowe oraz błędy z lat ubiegłych w świetle proponowanych i wprowadzonych zmian w KSR nr 7.....	263
Grzegorz Lew: Propozycja rozszerzenia zakresu opinii i raportu z badania sprawozdania finansowego.....	276
Bartłomiej Nita: Sprawozdawczość segmentowa jako przejaw konwergencji rachunkowości finansowej i rachunkowości zarządczej.....	285
Józef Pfaff: Sprawozdawczość z badania ustawowego jednostek zainteresowania publicznego – ocena proponowanych kierunków zmian	295
Katarzyna Piotrowska: Proces innowacyjny w aspekcie aktywów kompetencyjnych.....	304
Lucyna Poniatowska: Zmiany w sprawozdawczości finansowej w regulacjach ustawy o rachunkowości	314
Piotr Prewysz-Kwinto, Grażyna Voss: Segmenty operacyjne w sprawozdaniach finansowych spółek giełdowych – porównywalność czy różnorodność informacji	322
Paweł Rumniak: Consolidated reporting – beyond financial statements.....	331
Agnieszka Tłaczala: Prezentacja oraz ujawnianie informacji finansowych – zmiany w MSSF	349

Część 3. Analiza finansowa

Małgorzata Cygańska: Wykorzystanie analizy finansowej do oceny rentowności szpitali – wybrane problemy	363
Beata Iwasieczko: Analiza finansowa w organizacji inteligentnej.....	373
Magdalena Kowalczyk: Kierunki rozwoju analizy finansowej i strategicznej w jednostkach samorządu terytorialnego.....	381
Piotr Oleksyk: Wykorzystanie narzędzi analizy finansowej w planowaniu finansowym jednostek samorządu terytorialnego	389

Summaries

Part 1. Theory and accounting challenges

Ewa Wiktoria Babuška: Research in financial accounting	15
Halina Buk: Typology and revenue valuation from nonconventional transactions with customers	23
Małgorzata Cieciora: Behavioral aspects of accounting in today's economy – an outline of the problem	32
Beata Dratwińska-Kania: Theoretical problem of a report on risk.....	41
Dawid Garstecki: Can social responsible accounting be called a paradigm?	49
Waldemar Gos: Accounting science – a say in the discussion	57
Wojciech Hasik: Conceptual and social determinants of ethical judgment in accounting – Polish perspective	68
Marcin Jędrzejczyk: Contemporary accounting challenges in the field of economic value translation	77
Krzysztof Jonas, Katarzyna Świetła: E-services in accounting	87
Katarzyna Klimczak, Anna Wachowicz: Case study as a research method in accounting – methodological analysis of selected applications	95
Joanna Koczar: Evolution of accounting policy in the economic practice of the Russian Federation.....	107
Alina Kozarkiewicz: Creativity: new challenge for research in contemporary accounting.....	115
Mirosława Kwiecień: Dilemmas of contemporary accounting	123
Tomasz Lewandowski: About well or exactly wrong – usefulness (suitability) of information in accounting system	137
Wojciech A. Nowak: Public sector accounting in the European Union: towards standardization.....	148
Narcin Osikowicz: Accounting of micro units based on the Accounting Act	159

Piotr Szczypa: Accounting teaching and contemporary conditions and dilemmas.....	167
Anna Szycha: Positive accounting theory as the main stream accounting research concept	176
Joanna Zuchewicz: Contemporary determinants in the development of accounting	189

Part 2. Reporting

Dorota Adamek_Hyska: Reporting function of accounting in a territorial self-government unit.....	201
Anna Balicka: Environmental indicators of external environmental reporting	212
Katarzyna Bareja: Intangible assets and the priority in financial statements	221
Kinga Bauer: Financial reporting trends in insolvency proceedings	229
Stanisław Hońko: Excess of information in the financial statements – possible directions for reform.....	238
Angelika Kaczmarczyk: Micro units reporting in the context of true and fair view.....	246
Mariusz Karwowski: Business model as a new challenge of external reporting	255
Katarzyna Kostyk-Siekierska: Accounting policies, estimates and errors from previous years in the light of the proposed and introduced changes in the National Accounting Standard No. 7.....	263
Grzegorz Lew: Proposal for extending the scope of opinion and report on the financial statements	276
Bartłomiej Nita: Segment reporting as the manifestation of the convergence of financial accounting and management accounting	285
Józef Pfaff: Reporting in the statutory audits of public interest entities – assessment of the proposed changes.....	295
Katarzyna Piotrowska: Innovation process in the aspect of competence assets.....	304
Lucyna Poniatowska: Changes in financial reporting in the regulations of the Accounting Act.....	314
Piotr Prewysz-Kwinto, Grażyna Voss: Operating segments in the financial statements of public companies – comparability or diversity of information	322
Paweł Rumniak: Skonsolidowane raportowanie – wychodząc poza raportowanie finansowe	331
Agnieszka Tłaczała: Presentation and disclosure of financial information – changes in IFRS.....	349

Part 3. Financial analysis

Małgorzata Cygańska: The usage of financial analysis to evaluate the hospitals financial performance – selected problems	363
Beata Iwasieczko: Financial analysis in intelligent organization.....	373
Magdalena Kowalczyk: Trends in development of financial and strategic analysis in local government units	381
Piotr Oleksyk: Adoption of financial analysis tools in financial planning of local government units	389

Joanna Koczar

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

e-mail: joanna.koczar@wp.pl

EWOLUCJA POLITYKI RACHUNKOWOŚCI W PRAKTYCE GOSPODARCZEJ FEDERACJI ROSYJSKIEJ

EVOLUTION OF ACCOUNTING POLICY IN THE ECONOMIC PRACTICE OF THE RUSSIAN FEDERATION

DOI: 10.15611/pn.2015.388.11

Streszczenie: Wdrożenie w latach 90. XX wieku w Federacji Rosyjskiej wolnorynkowej gospodarki wymusiło konieczność zmian prawa bilansowego i wprowadzenia do niego na nowo pojęcia polityki rachunkowości, samodzielnie kształtowanej przez podmiot gospodarczy. Ponieważ ewoluowało ono przez następne lata pod wpływem różnych czynników, celem artykułu jest analiza zmian, jakie nastąpiły na przestrzeni lat w rosyjskim prawie bilansowym w zakresie polityki rachunkowości i identyfikacja problemów występujących obecnie w praktyce przy jej formułowaniu. Jako metody badawcze wykorzystano wnioskowanie indukcyjne i dedukcyjne, dla którego podstawę stanowiły studia głównie rosyjskojęzycznej literatury przedmiotu i przepisów prawa bilansowego FR oraz pilotażowe wywiady przeprowadzone na potrzeby artykułu wśród osób formułujących politykę rachunkowości.

Słowa kluczowe: polityka rachunkowości, Rosja, prawo bilansowe, standard.

Summary: The introduction of a free-market economy in the Russian Federation, which occurred in the 90s, necessitated some changes in the accounting law and the re-introduction to it of the concept of accounting policy, developed independently by an economic entity. As the concept has evolved over several years since then, influenced by different factors, the purpose of the paper is to analyse the changes that have taken place in the Russian accounting law in the area of accounting policy over that period and to identify the problems currently occurring in practice during its development. The research methods employed in the article include inductive and deductive reasoning, relying on the study of mainly the Russian-language literature of the subject and the provisions of the accounting law of the Russian Federation as well as the pilot interviews conducted for the purposes of this article with the people formulating the accounting policy.

Keywords: accounting policy, Russia, balance law, standard.

1. Wstęp

W latach 90. XX wieku w Federacji Rosyjskiej (FR) zaszły zasadnicze zmiany polityczne, społeczne i gospodarcze. Wprowadzenie gospodarki rynkowej zapoczątkowało daleko idące zmiany szeroko rozumianego prawa gospodarczego, w tym bilansowego. Jednymi z pierwszych aktów prawnych w tym zakresie były: uchwalony w 1992 r. standard o rachunkowości i sprawozdawczości [Положение №10] oraz standard *Polityka rachunkowości przedsiębiorstwa* (PBU 1/94) [ПБУ1/94]. Ich wejście w życie wyprzedziło wprowadzenie w 1996 r. całkowicie nowego prawa o rachunkowości [Федеральный закон №129 –ФЗ].

Wspomniane akty prawne zdefiniowały pojęcie polityki rachunkowości, określiły wymogi dotyczące jej zawartości oraz zakres jej ujawnień. Należy podkreślić, że wprowadzenie obowiązku samodzielnego kształtowania polityki rachunkowości stanowiło *novum*, ponieważ wcześniej informacje musiały być zestandaryzowane.

Celem artykułu jest analiza zmian, jakie na przestrzeni lat miały miejsce w rosyjskim prawie bilansowym w zakresie polityki rachunkowości i identyfikacja problemów, jakie obecnie występują w praktyce przy jej formułowaniu. Jako metody badawcze wykorzystano wnioskowanie indukcyjne i dedukcyjne, dla którego podstawę stanowiły studia rosyjskojęzycznej literatury przedmiotu i przepisów prawa bilansowego FR oraz pilotażowe wywiady przeprowadzone wśród osób formułujących politykę rachunkowości.

2. Proces kształtowania polityki rachunkowości przez prawo bilansowe

„Polityka rachunkowości jest zbiorem standardów rachunkowości, opinii, interpretacji, reguł oraz przepisów wykorzystywanych przez przedsiębiorstwa w ich sprawozdawczości finansowej” [Hendriksen, van Breda 2002, s. 250]. W innych definicjach podkreśla się również celowość konstruowania polityki rachunkowości, aby zapewniona była optymalna realizacja przyjętych założeń i wpływ na adresatów informacji (szerzej: [Cebrowska 2005, s. 225-226]).

W rosyjskojęzycznych źródłach pojęcie to pojawia się w zasadzie dopiero na początku lat 90. i jest, podobnie jak w Polsce, dosłownym tłumaczeniem angielskiego określenia *accounting policy*. W tym przypadku wpływy niemieckie czy szwedzkie (tak częste na wcześniejszych etapach rozwoju rachunkowości w Rosji) [Koczar 2014, s. 127] nie są widoczne, gdyż źródłem jego implementacji są MSSF.

W jednej z definicji politykę rachunkowości określono jako całokształt metod stosowanych w rachunkowości i ich dokumentacji, podkreślając, że w głównej mierze konieczność jej kształtowania wynika z możliwości wyboru przez podmiot gospodarczy alternatywnych rozwiązań określonych prawem oraz że takie znaczenie temu pojęciu zaczęto przypisywać w aktach prawnych po 1991 r. [Медведев 2011,

s. 406]. Nie ma wątpliwości, że takie określenie w prawie polityki rachunkowości wynikało głównie z konieczności umożliwienia podmiotom gospodarczym działania w warunkach rynkowych [Астахов 2011, s. 47].

Jak już wspomniano, jako pierwszy pojawił się standard o rachunkowości i sprawozdawczości [Положение № 10], który zastąpił akty prawne obowiązujące pod koniec istnienia ZSRR. Zapisano w nim obowiązek prowadzenia ksiąg rachunkowych z uwzględnieniem (w trakcie roku obrotowego) przyjętych przez podmiot zasad polityki rachunkowości, czyli metodyki odzwierciedlenia operacji gospodarczych i wyceny majątku zgodnie z zasadami i warunkami gospodarowania [Положение № 10]. W 1994 r. opublikowano standard *Polityka rachunkowości przedsiębiorstwa* (PBU 1/94) [ПБУ 1/94], w którym zdefiniowano ją jako całokształt wybranych przez podmiot gospodarczy sposobów prowadzenia ksiąg rachunkowych, włączając w to obserwacje, pomiar, grupowanie w trakcie roku obrotowego i agregowanie operacji gospodarczych związanych ze statutową i inną działalnością podmiotu. Sformalizowano również jej zakres, zasady sporządzania i ujawniania.

W 1996 r. uchwalono nadrzędny akt prawny w dziedzinie prawa bilansowego, prawo o rachunkowości [Федеральный... №129 –Ф3], które obowiązywało do wejścia w życie od 1.01.2013 r. uchwalonego w 2011 r. nowego prawa [Федеральный... №402-Ф3]. Już zgodnie z pierwszym z nich podmioty gospodarcze miały samodzielnie formułować politykę rachunkowości, kierując się charakterem branży, w której prowadzą działalność, kształtem swojej struktury organizacyjnej oraz innymi czynnikami wpływającymi na ich działalność.

Wraz z rozwojem gospodarki rynkowej i zmieniającymi się warunkami prowadzenia działalności gospodarczej zaczęły pojawiać się nowe koncepcje dotyczące kształtu rosyjskiego prawa bilansowego. Jedną z nich było zbliżenie do rozwiązań opisanych w MSSF. Zaowocowało to przyjętym w 1998 r. programem reformowania rachunkowości zgodnie z międzynarodowymi standardami [Постановление... №283].

Realizacja założeń programu spowodowała konieczność wprowadzenia zmian w ówczesnych krajowych standardach, w tym w standardzie o polityce rachunkowości, ale przede wszystkim konieczność zmiany ich struktury, ponieważ miały się one od tej pory oddzielnie odnosić do różnych pozycji aktywów i pasywów oraz innych istotnych elementów sprawozdania finansowego.

Wprowadzenie nowego standardu: *Polityka rachunkowości organizacji* (PBU 1/98) [ПБУ 1/98] było kolejnym krokiem ku MSSF. Porównanie PBU 1/1994 i PBU 1/98 prowadzi jednak do stwierdzenia, że nie różniły się one od siebie w zasadniczy sposób. Za przykład nieistotnych zmian można podać zastąpienie określenia „wybrana” słowem „przyjęta” (odnośnie do polityki) czy usunięcie wyjaśnienia, że polityka ta dotyczy zarówno działalności statutowej, jak i innej. Z kolei do istotnych należy zaliczyć wprowadzenie możliwości formułowania polityki przez podmioty będące filiami i przedstawicielstwami zagranicznych podmiotów zgodnie z zasadami obowiązującymi w kraju pochodzenia, pod warunkiem że zasady te nie są

sprzeczne z MSSF [ПБУ 1/98]. Należy jednak zauważyć, że korzystna dla zagranicznych inwestorów zmiana bardziej wynikała z chęci przyciągnięcia zagranicznego kapitału, niż stanowiła wyraz zbliżenia się do MSSF.

Sprzeczność z zadeklarowanym programem reform można dostrzec w tym, że według starego standardu politykę rachunkowości miał formułować kierownik przedsiębiorstwa, według nowego – główny księgowy, a kierownik miał jedynie ją zatwierdzić.

Obecnie działa, oficjalnie uznawany za pierwszy, **krajowy** standard rachunkowości: *Polityka rachunkowości organizacji* (PBU 1/2008) [ПБУ 1/2008]. Nie różni się on zasadniczo od swego poprzednika. Jedną z istotnych zmian było określenie na nowo kręgu osób, które mogą formułować politykę rachunkowości. Obecnie może to zrobić nie tylko główny księgowy, ale również inna osoba, na której spoczywa obowiązek prowadzenia ksiąg rachunkowych¹. Wprowadzono również obowiązek zatwierdzania przez podmiot gospodarczy w polityce rachunkowości zarówno rejestrów księgowych, jak i wszystkich wzorów używanych dokumentów księgowych. Ta niepozorna na pierwszy rzut oka zmiana mogła oznaczać dopuszczenie stosowania innych dokumentów niż tzw. typowe (wzorcowe) dokumenty funkcjonujące w FR. Należy jednak podkreślić, że zgodnie z prawem dopiero nowe prawo o rachunkowości zlikwidowało od 1 stycznia 2013 r. obowiązek korzystania z takich dokumentów, a i to w ograniczonym zakresie (nie dotyczy to np. dokumentów kasowych) [Информация N ПЗ-10/2012].

W nowym standardzie wskazano również po raz pierwszy na możliwość korzystania z MSSF, jeżeli w rosyjskim prawie brakuje jakiegoś rozwiązania. Podjęto też próbę strukturalizacji informacji dodatkowej do sprawozdania finansowego, poprzez wprowadzenie opisu jej zawartości, wyjaśnienie przyczyn sporządzania oraz metodologii ujmowania w informacji dodatkowej zmian w polityce rachunkowości podmiotu. Momentem wprowadzania zmian w polityce rachunkowości stał się początek nowego roku obrotowego, z wyjątkiem sytuacji, w których przyczyna wprowadzenia zmiany wskazuje inny termin (wcześniej zmiany mogły być wprowadzane od 1 stycznia następnego roku, ponieważ początek roku obrotowego był obligatoryjny).

Wpływ MSSF na rosyjskie prawo bilansowe, jest niewątpliwie widoczny zarówno w stosowanej terminologii, jak i w nastawieniu na zapewnienie wiarygodności sprawozdania finansowego, jednak trudno nie zauważyć, że widoczne w procesie reformowania jest też dążenie do sformalizowania sposobu prowadzenia ewidencji czy innych elementów, tak jakby mogło to zagwarantować wiarygodność całego procesu. Można zauważyć wpływ tradycyjnego rosyjskiego podziału polityki

¹ Ma to związek ze zmianami prawa o rachunkowości, które pozwoliły kierownictwu podmiotu ukształtować dział finansowo-księgowy jako podlegający głównemu księgowemu, powołać stanowisko księgowego, przekazać prowadzenie ksiąg rachunkowych tzw. scentralizowanej księgowości lub wyspecjalizowanemu podmiotowi gospodarczemu czy zewnętrznemu księgowemu – specjaliście, jak również samodzielnie prowadzić księgi rachunkowe.

rachunkowości na trzy części: metodyczną, techniczną i organizacyjną [Астахов 2011, s. 60], ze skłonnością do rozbudowy dwóch ostatnich.

Trudno obecnie stwierdzić, jaki kształt przyjmie nowy, federalny standard o polityce rachunkowości, który wkrótce powinien się pojawić. Nie należy raczej spodziewać się istotnych zmian, chociaż prawo przewiduje na przykład możliwość wprowadzenia szczególnych wymogów w zakresie polityki rachunkowości w stosunku do jednostek sektora finansów publicznych.

3. Proces zmian polityki rachunkowości w praktyce gospodarczej

Zgodnie z obowiązującym obecnie prawem o rachunkowości [Федеральный... № 402-ФЗ, art. 8] na politykę rachunkowości składa się całokształt sposobów prowadzenia przez podmiot gospodarczy ksiąg rachunkowych. Kierując się tym oraz federalnymi i branżowymi standardami, podmiot gospodarczy samodzielnie formułuje politykę, dokonując wyboru dozwolonych prawem rozwiązań. W przypadkach nie przewidzianych prawem bilansowym podmiot ma obowiązek samodzielnie opracować potrzebne rozwiązania (nie naruszając prawa).

Tak opracowana polityka rachunkowości powinna być stosowana w kolejnych latach w sposób ciągły, a jej zmiany mogą nastąpić w wyniku:

- 1) zmian wymogów zawartych w prawie bilansowym,
- 2) opracowania nowego lub podjęcia decyzji o wyborze innego sposobu ewidencji, co ma prowadzić do poprawienia jakości informacji,
- 3) znaczących zmian warunków, w których podmiot gospodarczy prowadzi działalność.

Zmiany te wprowadzane są od początku nowego roku obrotowego, jeśli inne rozwiązanie nie jest przyczyną ich wprowadzenia.

Na kształt polityki rachunkowości mają również wpływ inne akty prawne, wśród których można wymienić wciąż obowiązujący standard o prowadzeniu rachunkowości i sprawozdawczości [Положение № 34н], Kodeks Obywatelski FR czy najważniejszy w tym przypadku – Kodeks Podatkowy [Налоговый кодекс, N146-ФЗ]. Wpływ prawa podatkowego na politykę rachunkowości podmiotu gospodarczego jest na tyle silny, że w praktyce dokument pod nazwą *Polityka rachunkowości* składa się z dwóch części, które można określić jako politykę rachunkowości finansowej i politykę rachunkowości podatkowej.

Zmiany w polityce rachunkowości wynikające z pierwszego punktu mogły od 2015 r. wprowadzić podmioty (małe podmioty gospodarcze oraz organizacje niekomercyjne), którym umożliwiono prowadzenie ksiąg rachunkowych i sporządzanie sprawozdania finansowego w uproszczony sposób, jeżeli zdecydowały się one przejść na takie zasady.

Jeśli chodzi o możliwe zmiany w części nazywanej polityką podatkową, to musiały je wprowadzić podmioty, które do tej pory przy wycenie rozchodu zapasów posługiwały się, do celów podatkowych, metodą LIFO, ponieważ od 2015 r. nie

można już jej stosować (w prawie bilansowym nie było to możliwe od wielu lat). Niewątpliwie w warunkach rosnącej obecnie w FR inflacji zwiększy to obciążenia podatkowe przedsiębiorstw, ale też zbliży do siebie obie części polityki rachunkowości. Zmianę muszą w tej części wprowadzić również podmioty, które zdecydują się na rozkładanie w czasie umorzenia środków gospodarczych długotrwanie użytkowanych, ale mających niższą wartość niż 40 tys. rubli.

Natomiast odnosząc się do ostatniego z wymienionych punktów, należy stwierdzić, że w związku z sytuacją ekonomiczną w FR zasadne byłoby wprowadzenie rezerw, jeżeli do tej pory ich nie było.

Zgodnie z prawem polityka rachunkowości powinna, w formie rozdziałów czy też załączników, zawierać:

- zakładowy (roboczy) plan kont, określający syntetyczne i analityczne konta niezbędne do prowadzenia ewidencji zgodnie z zasadami rachunkowości (sporządzony w oparciu o obowiązujący, wzorcowy plan kont),
- wzory używanych dokumentów księgowych i wewnętrznych dokumentów sprawozdawczych, jak również wzory prowadzonych rejestrów,
- zasady obiegu dokumentów i opis technologii opracowywania informacji,
- zasady wyceny aktywów i zobowiązań oraz inwentaryzacji,
- zasady kontroli operacji gospodarczych,
- inne konieczne zasady.

W najbliższym czasie, w związku z wprowadzaniem federalnych standardów i planami wprowadzenia nowego wzorcowego planu kont, w którym numery kont będą odpowiadały poszczególnym pozycjom sprawozdania finansowego, zakładowe plany kont prawdopodobnie zostaną zmienione.

W założeniach wszystkie zmiany prawa bilansowego i podatkowego mają poprawić warunki prowadzenia działalności gospodarczej. W praktyce, między innymi ze względu na zmienność prawa, prawidłowe sformułowanie polityki rachunkowości przez podmioty gospodarcze wiąże się z różnymi problemami. Próbę identyfikacji tych problemów podjęto w wywiadach przeprowadzonych wśród 20 osób, które w praktyce zajmują się formułowaniem polityki rachunkowości.

Wejście w życie polityki rachunkowości musi zostać zatwierdzone wewnętrznym dokumentem (zarządzeniem) kierownictwa podmiotu. Formalny problem stanowi data tego dokumentu. O ile prawo bilansowe jej nie określa, o tyle aby być w zgodzie z prawem podatkowym, należy politykę rachunkowości (lub wprowadzone do niej zmiany) zatwierdzić przed rozpoczęciem nowego roku podatkowego, ale nie wcześniej niż po wejściu w życie wprowadzonych w prawie podatkowym zmian.

Na podstawie wywiadów stwierdzono, że większości (11) badanych zdarzyło się nie posiadać zarządzenia (lub innego dokumentu) zatwierdzającego politykę rachunkowości. Dziewięciu badanych zdarzyło się błędnie określić datę zatwierdzenia polityki rachunkowości. Sześciu badanych stwierdziło, że zdarzyło im się błędnie nazwać dokument: *Polityka rachunkowości spółki X na 20xx r.*, co wymagało w kolejnym roku prolongowania jego działania i ponownego zatwierdzenia.

W polityce rachunkowości muszą znajdować się zatwierdzone przez kierownictwo wzory wszystkich używanych dokumentów, co dotyczy nie tylko dokumentów opracowanych w danym podmiocie, ale również tych, które zaliczane są do wzorcowych. Troje badanych przyznało, że ich zdaniem obowiązek ten nie dotyczy dokumentów wzorcowych. Cztery osoby przyznały, że nie posiadają dokumentu zatwierdzającego listę osób upoważnionych do podpisywania dokumentów. Dla jedenastu badanych znamiona kontroli wewnętrznej wyczerpuje inwentaryzacja. Stąd brak oddzielnych regulacji dotyczących kontroli wewnętrznej w wielu politykach rachunkowości.

Wśród innych problemów związanych ze sformułowaniem polityki rachunkowości wskazywano:

- konieczność dokonania wyboru spośród dozwolonych prawem możliwości (5 wskazań, badani woleliby, żeby nie było takiej konieczności),
- obowiązek opracowania samodzielnie procedur nieokreślonych prawem i możliwość popełnienia w związku z tym błędów (6 wskazań),
- zmienność prawa podatkowego (16 wskazań) i bilansowego (8 wskazań).

Żaden z badanych podmiotów nie skorzystał z wprowadzenia uproszczonych zasad, żaden też nie musiał wprowadzać w polityce rachunkowości zmian związanych z prawem podatkowym. W żadnym nie przewidziano wprowadzenia od nowego roku rezerw.

4. Podsumowanie

Centralnie sterowana gospodarka odcisnęła piętno na sposobie konstruowania rosyjskiego prawa bilansowego. Pomimo 20-letniego procesu wprowadzania zmian, wciąż widoczne są próby narzucania z góry kształtu organizacji rachunkowości w podmiotach gospodarczych (np. powiązanie planu kont z pozycjami sprawozdania finansowego).

Ewolucyjne zmiany prawa z założenia miały umożliwić podmiotom gospodarczym działanie w warunkach gospodarki rynkowej oraz zharmonizować rosyjskie prawo bilansowe z normami międzynarodowymi. Proces harmonizacji niewątpliwie postępuje, ale częstotliwość wprowadzonych i przewidywanych do wprowadzenia zmian destabilizuje to prawo (np. przewidywane w 2015 r. wprowadzenie standardów federalnych). Zmienność prawa stanowi jeden z głównych problemów dla praktyki gospodarczej.

Konieczność częstych ingerencji w politykę rachunkowości pod wpływem zmian prawa bilansowego i podatkowego zaprzecza idei ciągłości stosowania zasad wybranych przez podmiot. Natomiast możliwość zmiany polityki rachunkowości wcześniej niż od następnego roku obrotowego może zagrażać zasadzie porównywalności.

Główne błędy popełniane przy formułowaniu polityki rachunkowości dotyczą wymogów formalnych. Niestety problemem jest też, pomimo widocznego „uwolnie-

nia” w latach 90. prawa bilansowego, samo istnienie możliwości wyboru rozwiązań, co nie dziwi w przypadku osób, które rachunkowość praktykowały w poprzednim systemie, ale zaskakuje u tych, które weszły do zawodu już w czasach gospodarki rynkowej.

Literatura

- Астахов В.П., 2011, *Бухгалтерски (финансовый) учёт*, ЮРАЙТ, Москва.
- Cebrowska T., 2005, *Polityka bilansowa*, [w:] Cebrowska T. (red.), *Rachunkowość finansowa i podatkowa*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Федеральный закон „О бухгалтерском учете” от 21.11.1996 № 129 –ФЗ.
- Федеральный закон „О бухгалтерском учете” от 06.12.2011 № 402-ФЗ.
- Hendriksen E.A., van Breda M.F., 2002, *Teoria rachunkowości*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Информация Минфина России N ПЗ-10/2012
- Koczar J., 2012, *Polityka rachunkowości a rosyjskie prawo bilansowe*, [w:] Żukowska H., Sawicka B. (red.), *Zawartość informacyjna polityki rachunkowości*, Wydawnictwo KUL, Lublin.
- Koczar J., 2014, *Rachunkowość dawnej Rosji*, [w:] Sojak S. (red.), *Abacus – od źródeł rachunkowości po współczesność*, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Mikołaja Kopernika, Toruń.
- Медведев М.Ю., 2011, *Бухгалтерский академический словарь*, МФПА, Москва.
- Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая), от 31.07.1998, № 146-ФЗ.
- Положение о бухгалтерском учёте и отчётности, от 20.03.92, № 10.
- Положение по бухгалтерскому учёту „Учётная политика организации” ПБУ 1/98, от 9 декабря 1998 г. № 60н.
- Положение по бухгалтерскому учёту „Учётная политика организации”, ПБУ 1/2008, от 06.10.2008 № 106н.
- Положение по бухгалтерскому учёту „Учётная политика предприятия”, ПБУ 1/1994, от 28.07.94 № 100.
- Положение по ведению бухгалтерского учёта и бухгалтерской отчётности в Российской Федерации от 29.07.1998 р., № 34н.
- Постановление от 6 марта 1998 г. N 283 об утверждении программы реформирования бухгалтерского учёта в соответствии с Международными стандартами Финансовой Отчётности.