

## INTERPRETACJA PRZEPISÓW O PODATKU DOCHODOWYM A ZASADY RACHUNKOWOŚCI: PRZYPADEK WYBORU KURSÓW WALUT

*Artykuł poświęcony jest ustalaniu kryteriów wyboru kursu walut dla pomiaru rachunkowościowego i sprawozdawczości finansowej pod kątem celów podatkowych. W systemach ewidencyjnych rachunkowości stosuje się jednolitą jednostkę miary, którą jest jednostka waluty występującej w podstawowym środowisku funkcjonowania danego podmiotu ekonomicznego. Stąd praktyczny problem translacji na walutę polską, czyli na PLN, wyrażonych w walutach obcych wyników pomiaru zdarzeń ekonomicznych. W ustawie z 1994 r. o rachunkowości, zawarto reguły dla tego rodzaju translacji, które jednak w praktyce podatkowej i sądowej wzbudziły znaczne kontrowersje na styku z prawem podatkowym. Przedstawiono naturę i sposób rozstrzygnięcia tych kontrowersji. Jako racjonalną bazę dla określania reguł translacji przyjęto fundamentalne założenia i zasady rachunkowości finansowej. W kontekście tytułowego zagadnienia i trudności praktyki z nim związanej, zwraca się uwagę na potrzebę wyłonienia w polskiej rachunkowości specjalizacji zorientowanej na sferę sądowno-śledczą*

**Słowa kluczowe:** ewidencja, waluta funkcjonalna, kursy walut, przeliczanie walut, podatki, zasady rachunkowości, wykładania prawa, rachunkowość śledcza/sądowa

**Wstęp.** W rachunkowości finansowej występują różne waluty, w zależności od celów generowania i komunikowania informacji. W systemach ewidencyjnych stosuje się jednolitą jednostkę miary, którą jest jednostka waluty występującej w podstawowym środowisku funkcjonowania danego podmiotu. W Międzynarodowych Standardach Rachunkowości, waluta podstawowego środowiska funkcjonowania nazywana jest walutą funkcjonalną (IAS21, 2010). W polskiej ustawie o rachunkowości został postawiony wymóg, aby księgi rachunkowe prowadzone były w walucie polskiej (RU, 1994, art. 9), tym samym czyniąc ją walutą funkcjonalną. Stąd praktyczny problem przeliczania na walutę polską, to jest na PLN, wyników pomiaru transakcji i innych zdarzeń, wyrażonych w walutach obcych. W artykule 30 ustawy o rachunkowości (tamże), zostały podane zasady do tego rodzaju przeliczania, które jednak wzbudziły znaczne kontrowersje na styku z prawem finansowym, w szczególności z praktyką podatkową i sądową.

Artykuł poświęcony jest kwestii sposobu wyboru kryteriów kursów walut dla pomiaru rachunkowościowego i sprawozdawczości finansowej, pod kątem celów podatkowych. Za bazę dla racjonalnego ustalania owych kryteriów wzięto fundamentalne postulaty i zasady rachunkowości finansowej. Zwrócono też uwagę na potrzebę wyłonienia w Polsce specjalizacji w zakresie rachunkowości sądowej/śledczej. Na płaszczyźnie podatkowej doszło bowiem w tytułowej kwestii do sporów rozstrzyganych w trybie administracyjnym i sądowym.

W artykule dość szeroko posługujemy się przytoczeniami treści przepisów i stanowisk zaangażowanych stron. Czynimy tak ze względu na odnośnienie się do zagadnień prawnych oraz oficjalnych pozycji przedstawicieli władz publicznych i kręgów profesjonalistów, a także dla umożliwienia czytelnikowi wyrobienia własnego sądu co do sposobu istnienia tytułowej kwestii, bez konieczności osobnego sięgania do dokumentów źródłowych. Jest to niejaka odmienność w stosunku do standardowej formuły akademickiego artykułu z zakresu rachunkowości.

**Kontrowersje co do wyboru kursów walut dla potrzeb rachunkowości i podatkowych.** Przez potrzeby rachunkowości będziemy rozumieć potrzeby związane z odwzorowaniem zdarzeń ekonomicznych przez system rachunkowości. W praktyce, ten rodzaj potrzeb bywa łączony z potrzebami podatkowymi, gdyż ma związek z zapotrzebowaniem na informacje dla celów podatkowych. Księgi rachunkowe mogą bowiem być także księgami podatkowymi (OP, 1997, art. z 3 p. 4).

**Ustawowe reguły wyboru kursu walut dla potrzeb rachunkowości.** Reguły wyboru kursu walut dla celów rachunkowości określone są w ustępach 1-4 artykułu 30 ustawy o rachunkowości (RU, 1994). Cytujemy je *in extenso*:

**“Artykuł 30.** 1. Nie rzadziej niż na dzień bilansowy wycenia się wyrażone w walutach obcych:

1) składniki aktywów (z wyłączeniem udziałów w jednostkach podporządkowanych wycenianych

– metodą praw własności) i pasywów – po obowiązującym na ten dzień średnim kursie

– ogłoszonym dla danej waluty przez Narodowy Bank Polski, z zastrzeżeniem pkt 2;

2) gotówkę znajdującą się w jednostkach prowadzących kupno i sprzedaż walut obcych – po kursie,

– po którym nastąpił jej zakup, jednak w wysokości nie wyższej od średniego kursu ogłoszonego

– na dzień wyceny dla danej waluty przez Narodowy Bank Polski.

2. Wyrażone w walutach obcych operacje gospodarcze ujmuje się w księgach rachunkowych na dzień ich przeprowadzenia - o ile odrębne przepisy dotyczące środków pochodzących z budżetu Unii Europejskiej i innych krajów Europejskiego Obszaru Gospodarczego oraz środków niepodlegających zwrotowi, pochodzących ze źródeł zagranicznych nie stanowią inaczej - odpowiednio po kursie:

1) faktycznie zastosowanym w tym dniu, wynikającym z charakteru operacji – w przypadku sprzedaży lub kupna walut oraz zapłaty należności lub zobowiązań;

2) średnim ogłoszonym dla danej waluty przez Narodowy Bank Polski z dnia poprzedzającego ten

– dzień – w przypadku zapłaty należności lub zobowiązań, jeżeli nie jest zasadne zastosowanie

– kursu, o którym mowa w pkt 1, a także w przypadku pozostałych operacji.

3. Jeżeli aktywa i pasywa są wyrażone w walutach, dla których Narodowy Bank Polski nie ogłasza kursu,

– to kurs tych walut określa się w relacji do wskazanej przez jednostkę waluty odniesienia, której kurs jest ogłaszany przez Narodowy Bank Polski.

4. Różnice kursowe dotyczące inwestycji długoterminowych wyrażonych w walutach obcych, powstałe na dzień ich wyceny, rozlicza się w sposób określony w art. 35 ust. 2 i 4. Różnice kursowe, z zastrzeżeniem ust. 5-7, dotyczące pozostałych aktywów i pasywów wyrażonych w walutach obcych, powstałe na dzień ich wyceny oraz przy zapłacie należności i zobowiązań w walutach obcych, jak również sprzedaży walut, zalicza się odpowiednio do przychodów lub kosztów finansowych, a w uzasadnionych przypadkach – do kosztu wytworzenia produktów lub ceny nabycia towarów, a także ceny nabycia lub kosztu wytworzenia środków trwałych, środków trwałych w budowie lub wartości niematerialnych i prawnych.”

W trakcie stosowania postanowień ustawy, interpretacji wymagać będą w szczególności zapisy z ustępu 2 artykułu 30, to jest:

a) co oznacza "charakter operacji" przy sprzedaży lub zakupie walut oraz zapłaty należności lub zobowiązań (art.30. ust.2, punkt 1),

b) kiedy w przypadku zapłaty należności lub zobowiązań nie jest zasadne stosowanie kursu faktycznego wynikającego z (charakteru) operacji sprzedaży zakupu walut bądź zapłaty należności lub zobowiązań (art.30. ust.2, punkt 2),

c) co obejmuje pojęcie "pozostałe operacje" (art.30. ust.2, punkt 2).

**Niepewność wokół przeliczania przychodów i kosztów w walutach obcych.**

Źródłem tego typu niepewności jest treść pojęcia "pozostałe operacje", zazwyczaj zrozumiałego dla rachunkowców, ale często zbyt ogólnikowego dla innych interesariuszy, w szczególności dla organów podatkowych oraz ciał rozstrzygających spory podatkowe. Świadczy o tym zamieszanie jakie powstało wokół wyboru kursu walut, według którego należy przeliczać na złote polskie koszty poniesione w walutach obcych oraz uzyskane w nich przychody, dla celów naliczenia podatku dochodowego od osób prawnych, w przypadku wyboru ustalania różnic kursowych na podstawie przepisów o rachunkowości. Kwestia ta wynikła na gruncie praktyki podatkowej i sądowej.

Mianowicie, w przypadku tegoż podatku, podatnik może ustalać różnice kursowe wpływające na jego wysokość, według swego wyboru, albo zgodnie z zapisami ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych albo zgodnie z przepisami o rachunkowości (PDP, 1992, art. 9b, ust.1). Różnice kursowe wiążą się tu z przychodami i kosztami w walutach obcych. W ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych jednoznacznie ustalono sposób translacji przychodu i kosztów w walutach obcych na walutę polską, czego nie czyniono wyraźnie w ustawie o rachunkowości. Reguły przeliczania zawarte w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych bazują na kursie średnim ogłaszanym przez Narodowy Bank Polski i są następujące (PDP, 1992, art. 12.2., art. 15.1.):

"Artykuł 12.2. Przychody w walutach obcych przelicza się na złote według kursu średniego ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego dzień uzyskania przychodu."

"Artykuł 15.1. Kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych w art. 16 ust. 1. Koszty poniesione w walutach obcych przelicza się na złote według kursu średniego ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego dzień poniesienia kosztu."

Ustawa o rachunkowości nie zawiera tak jednoznacznych zasad, stąd potrzeba interpretacji, co odnosi się również do należności i zobowiązań.

**Niepewność wokół przeliczania zapłaty należności i zobowiązań w walutach obcych.** Niepewność wokół przeliczania na walutę polską zapłaty należności i zobowiązań w walutach obcych związana jest z występującym w artykule 30 ustęp 2 ustawy o rachunkowości pojęciem "kurs faktycznie zastosowany" oraz z wykorzystywaniem przez jednostkę walutowego konta bankowego. W takim przypadku do niedawna w interpretacjach podatkowych tego pojęcia, do wyboru kursu przeliczania jednej waluty na drugą poszerzająco stosowano semantyczną wykładnię językową przepisów prawa, swobodnie odrywając się zarówno od kursu, który faktycznie wystąpił w danej operacji, jak i od najbardziej prawdopodobnego kursu rynkowego. Nic więc dziwnego, że stosowanie tejże wykładni doprowadziło do znaczących dowolności w zakresie wyboru kursów walut, a w konsekwencji do sporów podatkowych rozstrzyganych w trybie administracyjnym i sądowym.

Dobłą ilustracją powstałej sytuacji, jest stanowisko przedstawione w odpowiedziach na listy czytelników, w numerze 6 (294) z dnia 2011.03.20 środowiskowo uznanego dwutygodnika profesjonalistów "Zeszyty Metodyczne Rachunkowości" – cytujemy (ZMR, 2011):

“Wycena operacji gospodarczych na rachunku walutowym - różnice w interpretacji kursu faktycznie zastosowanego

*Jakie kursy walut stosować do wyceny zapłaty należności lub zobowiązań wyrażonych w walutach obcych, gdy są przeprowadzane za pośrednictwem własnego konta walutowego?*

Wycena operacji w walutach obcych na dzień ich przeprowadzenia według przepisów bilansowych

W świetle art. 30 ust. 2 ustawy o rachunkowości, wyrażone w walutach obcych operacje gospodarcze ujmuje się w księgach rachunkowych na dzień ich przeprowadzenia odpowiednio po kursie:

1) faktycznie zastosowanym w tym dniu, wynikającym z charakteru operacji - w przypadku sprzedaży lub kupna walut oraz zapłaty należności lub zobowiązań,

2) średnim ogłoszonym dla danej waluty przez Narodowy Bank Polski z dnia poprzedzającego ten dzień – w przypadku zapłaty należności lub zobowiązań, jeżeli nie jest zasadne zastosowanie kursu, o którym mowa w pkt 1, a także w przypadku pozostałych operacji.

**Dotychczas pisaliśmy.** Kwestia wyceny operacji gospodarczych na rachunku walutowym budzi wciąż wiele wątpliwości. Organy podatkowe i sądy różnie interpretują przepisy dotyczące wyceny operacji w walutach obcych. Wątpliwości wiążą się z brakiem ustawowej definicji pojęcia "kurs faktycznie zastosowany", o którym mowa w przepisach podatkowych i ustawie o rachunkowości. Przypomnijmy, iż na łamach naszego czasopisma prezentowaliśmy stanowisko, iż dla celów bilansowych operacje zapłaty należności i zobowiązań regulowanych za pośrednictwem własnego rachunku walutowego wycenia się następująco:

a) wpływ należności z tytułu sprzedaży na rachunek walutowy - według:

– kursu kupna banku, w którym jednostka posiada rachunek walutowy lub

– kursu średniego ogłoszonego dla danej waluty przez NBP z dnia poprzedzającego dzień jej wpływu na konto,

b) zapłatę zobowiązania z tytułu zakupu towarów lub usług (wypływ waluty) - według:

– kursu historycznego, tj. kursu, po którym jednostka wyceniła wpływ waluty na rachunek bankowy (FIFO, LIFO lub średnioważony) lub

– kursu sprzedaży banku, w którym jednostka posiada rachunek walutowy, lub

– kursu średniego ogłoszonego dla danej waluty przez NBP z dnia poprzedzającego dzień jej wypływu z konta.

Proponowana przez nas wycena wynikała z założenia, że “kurs faktycznie zastosowany” nie jest kursem zrealizowanym, ma szersze znaczenie i można pod tym pojęciem rozumieć zarówno kurs stosowany przez bank obsługujący jednostkę (ewentualnie indywidualnie wynegocjowany), kurs wyznaczony przez kantor, jak i inny wynikający z warunków umowy.”

Innym przykładem różnorodności skutków stosowania semantycznego podejścia do odczytywania przepisów prawa finansowego niech będą interpretacje organów podatkowych i rozstrzygnięcia sądów administracyjnych (tamże):

**“Interpretacje organów podatkowych.** Organy podatkowe - m.in. w interpretacji indywidualnej Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 2 listopada 2010 r., nr IBPBI/1/415-776/10/KB i interpretacji indywidualnej Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 4 stycznia 2011 r., nr IPPB5/423-689/10-4/IŚ - podkreślały, iż przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych i fizycznych nie definiują pojęcia “faktycznie zastosowanego kursu waluty”, aby nie ograniczać zastosowania tego pojęcia

w zamkniętym katalogu. Z wyjaśnień organów podatkowych wynika, iż kursem faktycznie zastosowanym są wszelkie kursy walutowe rzeczywiście przyjęte przez jednostkę do wyceny walut, w tym bankowe, kantorowe jak również wynikające z indywidualnej umowy z bankiem. Faktycznie zastosowany kurs walutowy nie jest kursem faktycznie zrealizowanym, dlatego nie należy go wiązać wyłącznie z sytuacjami związanymi z zakupem lub sprzedażą walut.

**Reasumując.** Organy podatkowe przyjmują, iż przy operacjach za pośrednictwem bankowego rachunku walutowego do wyceny wpływu lub wypływu waluty obcej jednostka powinna przyjmować kurs faktycznie zastosowany, tj. kurs przyjęty do wyceny wpływu lub rozchodu waluty ogłaszany przez bank, w którym jednostka posiada rachunek walutowy (w zależności od charakteru operacji będzie to odpowiednio kurs kupna bądź sprzedaży waluty z dnia otrzymania/uiszczenia zapłaty). Dopiero, jeżeli przy obliczeniu wartości różnic kursowych nie jest możliwe uwzględnienie faktycznie zastosowanego kursu waluty, np. przy korzystaniu z rachunków walutowych w bankach zagranicznych, wówczas w takich przypadkach jest uzasadnione przyjęcie kursu średniego ogłaszanego przez NBP z ostatniego dnia poprzedzającego operacje walutowe.

**Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 3 lutego 2011 r., sygn. akt II FSK 1682/09 – orzeczenie prawomocne.** Naczelny Sąd Administracyjny (NSA) w wyroku z 3 lutego 2011 r., sygn. akt II FSK 1682/09, po rozpoznaniu skargi kasacyjnej od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z 25 maja 2009 r., sygn. akt I SA/GI 1030/08, uchylił zaskarżony wyrok w całości i uwzględnił skargę. Tym samym potwierdził, iż dla celów podatkowych do przeliczenia operacji na rachunku walutowym, dotyczących wpływu waluty obcej tytułem zapłaty należności i rozchodu waluty obcej tytułem zapłaty zobowiązania należy stosować kurs średni NBP odpowiednio z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego dzień otrzymania zapłaty albo dzień dokonania zapłaty, a nie kurs banku w którym jednostka posiada rachunek walutowy.”

Cechą charakterystyczną powyższych orzeczeń jest ich ograniczenie do pojedynczych przypadków, bazowanie na indywidualnych decyzjach, wąskość zakresu stosowania oraz ograniczona autorytatywność, warunkowana pozycją ciała ogłaszającego i mocy jego postanowień w systemie prawa.

Piętna indywidualności i ograniczenia autorytatywności nie mają natomiast stanowiska Ministerstwa Finansów, które jest właściwe w skali kraju, zarówno w sferze rachunkowości, jak i podatków. Stanowisko Ministerstwa Finansów w dyskutowanej kwestii przedstawiamy w następnym punkcie.

**Interpretacja Ministerstwa Finansów.** Datowane na 27 stycznia 2010 roku stanowisko w sprawie wyboru kursów walut dla celów rachunkowościowych i podatkowych, Ministerstwo przedstawiło w swoim serwisie internetowym w odpowiedziach na najczęściej zadawane pytania. Zaczyna się ono od pytania *Jakie kursy walut stosować w ciągu roku obrotowego do wyceny operacji gospodarczych wyrażonych w walutach obcych dla celów księgowych?*, a jego treść *in extenso* na dzień 29 lutego 2012 roku brzmi (MF KW, 2012):

“Zasady wyceny w ciągu roku obrotowego operacji gospodarczych opiewających na waluty obce, w celu wprowadzenia ich do ksiąg, określają przepisy art. 30 ust. 2 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz.U. z 2009 r. Nr 152 poz. 1223 ze zm.). Zgodnie z cytowanymi przepisami ujęcie w księgach rachunkowych operacji gospodarczych wyrażonych w walutach obcych następuje po ich przeliczeniu na złote za pomocą:

1) kursu waluty faktycznie zastosowanego do danej operacji (sprzedaży lub kupna walut oraz zapłaty należności lub zobowiązań), co zależy od jej charakteru i okoliczności (art. 30 ust. 2 pkt 1 w/w ustawy),

2) kursu średniego waluty ogłoszonego przez NBP z dnia poprzedzającego dzień zapłaty należności/zobowiązań – jeżeli charakter operacji wskazuje, iż nie byłoby uzasadnione przyjęcie do wyceny innego kursu a także w przypadku pozostałych operacji (art. 30 ust. 2 pkt 2 w/w ustawy).

Oznacza to, że do przeliczenia omawianych operacji dla celów księgowych jednostka przyjmuje albo faktycznie zastosowany kurs waluty, np. bieżący kurs stosowany przez bank obsługujący jednostkę (ewentualnie indywidualnie wynegocjowany), kurs wyznaczony przez kantor bądź inny wynikający z warunków umowy (np. *forward* lub opcji walutowych) jeżeli taki kurs jest właściwy dla przeprowadzanej operacji albo kurs średni NBP, w szczególności gdy operacje zapłaty należności/zobowiązań regulowane są za pośrednictwem bankowego rachunku walutowego jednostki. Waluty obce, trafiające na walutowy rachunek bankowy a pochodzące np. z zapłaty należności w walucie obcej czy zaciągnięcia kredytu walutowego nie są bowiem odsprzedawane bankowi prowadzącemu ten rachunek, lecz służą potrzebom jednostki a środki wypłacane z tego rachunku, przeznaczone do regulacji zobowiązań w walucie obcej nie są zakupywane w banku. Tym samym wyceny tych środków nie należy wiązać z kursem kupna/sprzedaży banku prowadzącego rachunek walutowy jednostki. Bank na ogół nie informuje jednostki o kursie stosowanym w momencie wpływu/rozchodu środków na i z jej walutowego rachunku bankowego. Na wyciągu bankowym również nie zamieszcza informacji o równowartości w złotych kwoty, która wpłynęła w walucie obcej na ten rachunek bądź została z niego wypłacona. Wycena taka uwzględnia zatem stan faktyczny i pozwala na przyjęcie jednolitych i bezpiecznych zasad, a w następstwie tego prawidłowe ustalanie różnic kursowych."

W swej pierwotnej wersji stanowisko to miało ciąg dalszy jak poniżej (podajemy za (ZMR, 2011)):

"... a w następstwie tego prawidłowe ustalanie różnic kursowych, stosowanych zarówno dla celów księgowych, jak i w rachunku podatkowym dla osób prawnych i fizycznych.

Ustalanie różnic kursowych dla celów podatkowych w oparciu o kurs średni NBP jako kurs faktycznie zastosowany uzasadnia brzmienie art. 15a ust. 4 i 5 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz art. 24c ust. 4 i 5 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Z przepisów tych wynika, że jeżeli nie jest możliwe uwzględnienie faktycznie zastosowanego kursu waluty w danym dniu (np. przeliczenie operacji po kursie bankowym), przyjmuje się kursy średnie NBP. Ponadto, jeżeli faktycznie zastosowany kurs waluty byłby wyższy lub niższy odpowiednio o więcej niż powiększona lub pomniejszona o 5 % wartość kursu średniego ogłaszanego przez NBP z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego dzień faktycznie zastosowanego kursu waluty, organ podatkowy może wezwać strony umowy do zmiany tej wartości lub wskazania przyczyn uzasadniających zastosowanie kursu waluty. W razie nie dokonania zmiany wartości lub nie wskazania przyczyn, które uzasadniają zastosowanie faktycznego kursu waluty, organ podatkowy określa ten kurs opierając się na kursach walut ogłaszanych przez NBP.

W związku z powyższym od 1.01.2009 r. (po zmianie przepisów ustawy o rachunkowości) zasady przeliczania w księgowości walut obcych i ustalania różnic kursowych pokrywają się z równoległe obowiązującymi zasadami określonymi w prawie podatkowym."

Stanowisko Ministerstwa Finansów można więc streścić następująco. W przypadkach, w których przekształcenie następuje w zasobie pieniądza jednostki, dla potrzeb rachunkowościowych trzeba stosować kurs faktycznie występujący w operacji konwersji walut. W innych przypadkach, przy przeliczaniu walut dla potrzeb rachunkowościowych, trzeba stosować kurs średni ogłaszany przez Narodowy Bank Polski, niezależnie od sposobu wykorzystywania informacji rachunkowościowej. Jako podstawy swego stanowiska Ministerstwo Finansów podaje względy praktyczne, to jest brak albo znaczące ograniczenia dostępności informacji o kursach stosowanych przez bank prowadzący konto walutowe, ujednoczenie kryteriów wyboru kursów walut według przepisów rachunkowości z kryteriami wyboru kursów według przepisów prawa podatkowego, jak również porównywalność (jako efekt jednolitości) i bezpieczeństwo (efekt najbardziej prawdopodobnej ceny). Zauważmy, że Ministerstwo ogłasza swoją pozycję na mocy władzy państwowej, przejmującej się praktycznością i bezpieczeństwem, wszak bez odnoszenia się do zasad rachunkowości.

**Zmiana stanowiska środowiska profesjonalistów.** Pod wpływem przedstawionego powyżej stanowiska Ministerstwa, uwzględnionego również przez władze sądownicze, uległo także zmianie stanowisko dwutygodnika profesjonalistów Zeszyty Metodyczne Rachunkowości. Mianowicie, zaczęło się ono przedstawiać następująco (ZMR, 2011):

“Biorąc pod uwagę stanowisko zamieszczone na stronie internetowej Ministerstwa Finansów, jak również prawomocny wyrok NSA z 3 lutego 2011 r., sygn. akt II FSK 1682/09, można stwierdzić, iż również dla celów bilansowych do przeliczenia na polskie złote operacji gospodarczych przeprowadzanych za pośrednictwem własnego konta walutowego należy stosować wyłącznie kurs średni ogłaszany przez NBP z dnia poprzedzającego operacje walutowe. Oznacza to, że do bilansowej wyceny należności lub zobowiązań regulowanych za pośrednictwem rachunku walutowego nie będzie miał zastosowania kurs kupna i sprzedaży banku, w którym jednostka posiada ten rachunek.

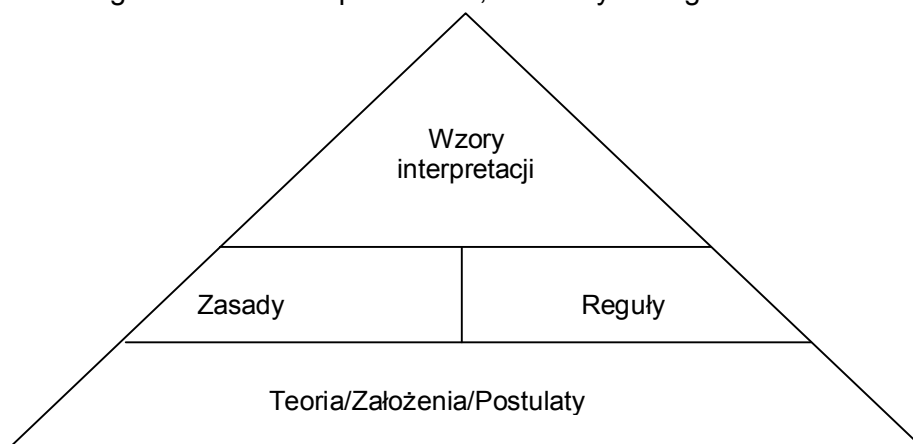
W związku z tym, w odniesieniu do operacji zapłaty należności lub zobowiązań wyrażonych w walutach obcych regulowanych za pośrednictwem rachunku walutowego, będzie miał zastosowanie art. 30 ust. 2 pkt 2 ustawy o rachunkowości. Na mocy tego przepisu – jeżeli nie jest zasadne zastosowanie kursu faktycznie zastosowanego w tym dniu – do przeliczenia operacji dotyczących zapłaty należności lub zobowiązań wyrażonych w walutach obcych stosuje się kurs średni ogłoszony dla danej waluty przez NBP z dnia poprzedzającego dzień przeprowadzenia operacji.

Podkreślamy jednak, iż dotychczas organy podatkowe zajmowały inne stanowisko.”

Jak widać, doszło do adaptacji poglądów środowiska profesjonalistów do poglądów władz administracyjnych i sądowych, ale – podkreślmy – jest to jedynie adaptacja, bez najmniejszej nawet próby oparcia w zasadach rachunkowości. Można w tym upatrywać znaczący symptom obecnego stanu świadomości praktyki rachunkowości w Polsce, zorientowanej bardziej na autorytatywne reguły o charakterze algorytmów porządkujących na niż na zasady o charakterze obiektywnych praw.

**Wybór kursów walutowych do celów translacji rachunkowościowych a postulaty i zasady rachunkowości finansowej z perspektywy systemowej widziane.** Na świecie wskazuje się czasem, że niedoskonałości informacji z rachunkowości, generowanych bardziej na podstawie reguł niż zasad, są jedną z przyczyn nasilających skalę współczesnych kryzysów ekonomicznych. Jako środek zapobiegawczy oferowane jest odchodzenie od pozyskiwania wiedzy za pomocą reguł na rzecz jej budowy przy wykorzystaniu zasad, co w praktyce rachunkowości oznacza redukowanie roli reguł dla

zwiększenia roli zasad. Badanie i wyjaśnianie zdarzeń i zjawisk ekonomicznych przy wykorzystaniu zasad jest jednak bardziej złożone niż przy użyciu reguł. Wymaga też odniesienia do jakiejś teorii bądź filozofii, jej założeń i postulatów. Prowadzi to do triady objaśniającej prowadzi *teoria/założenia/postulaty – zasady/reguły – wzory interpretacji*, którą przedstawiono na **Schemacie 3.1**. Według tejże triady, zasady i reguły należy interpretować na gruncie założeń i postulatów, zaś fakty – na gruncie zasad i reguł.

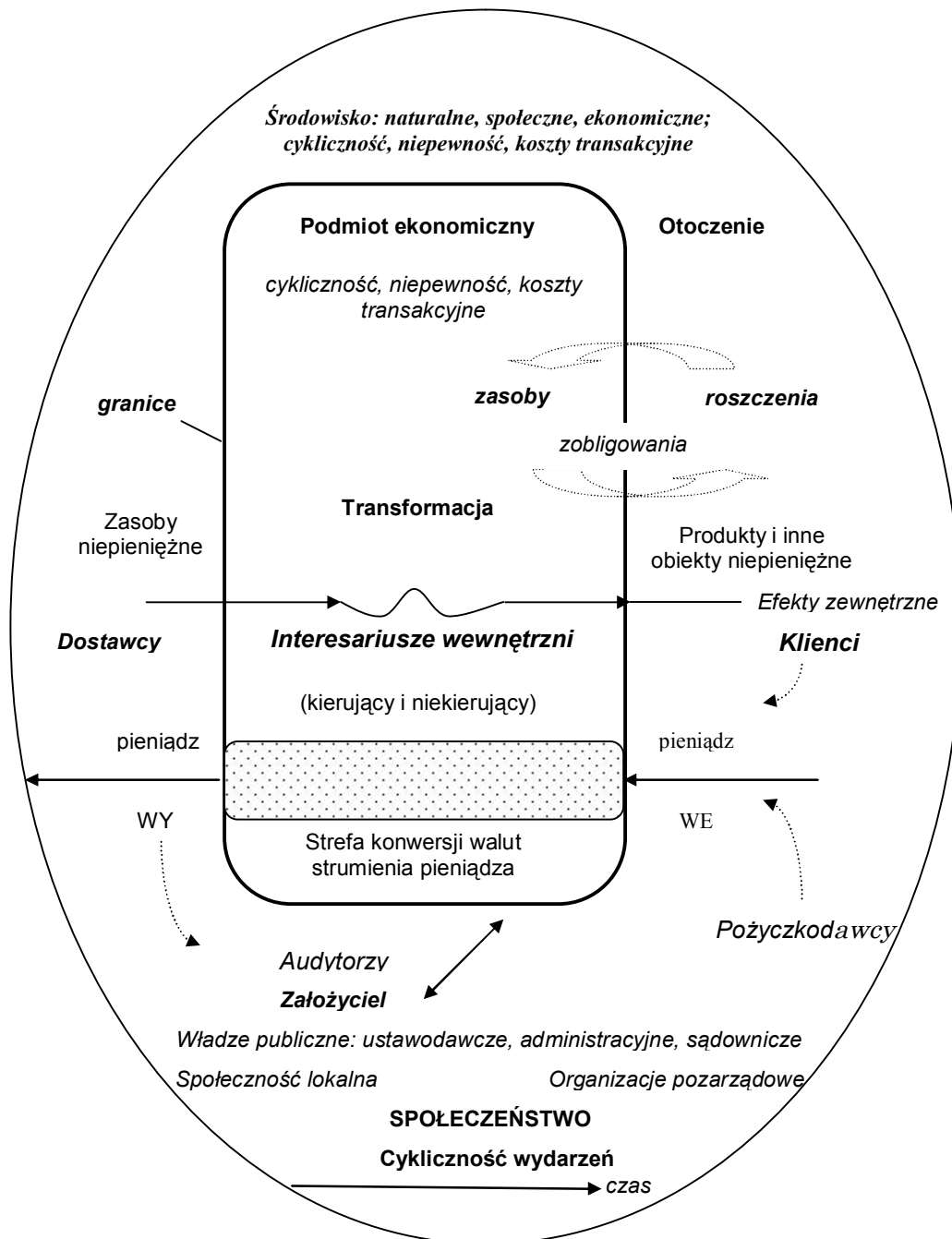


**Schemat 1. Triada objaśniająca teoria/ założenia –  
zasady/reguły – wzory interpretacji**  
Źródło: Opracowanie własne

W dalszych rozważaniach rozróżnimy pomiędzy pieniądzem jako zasobem a pieniądzem jako miarą (jednostką miary) zasobów. Odróżnimy również zdarzenia w zasobach i towarzyszących im zobowiązaniach od odwzorowania (pomiaru) zdarzeń w zasobach i towarzyszących im zobowiązaniach. Zdarzenia w zasobach i towarzyszących im zobowiązaniach będziemy wiązać z konwersją walut, odwzorowania tych zmian – z translacją walut, niezbędną dla osiągnięcia dodawalności i porównywalności zdarzeń, stanów i strumieni. Skoncentrujemy się przy tym głównie, choć nie wyłącznie, na strumieniu pieniądza i zmianach monetarnych w jego obrębie, oraz na zmianach w strumieniu pieniądza wynikłych z zapłaty należności i zobowiązań. Jako bazę teoretyczną wykorzystamy ramy konceptualne sprawozdawczości finansowej (CF IASB, 2010), pojęcia zdefiniowane w artykule 2 ustawy o rachunkowości (RU, 1994), oraz systemową teorię podmiotu ekonomicznego (W.A. Nowak, 2010, rozdz. 6 i 7).

Podmioty ekonomiczne mogą kształtować strukturę monetarną zasobu i strumienia pieniądza jedynie poprzez albo napływ bądź wypływ walut z powodów innych niż kształtowanie ich struktury, albo przez konwersję walut, polegającą na nabywaniu danej waluty w zamian za inną walutę (operacje kupna-sprzedaży). Strumień pieniądza podmiotu, ujmowany jako obszar konwersji struktury monetarnej, przedstawiamy na Schemacie 2, w kontekście funkcjonalnego wzoru behawioru /zachowań podmiotu ekonomicznego. Nieregularna linii ograniczająca symbolizuje wyodrębnienie fragmentu z realnego świata.





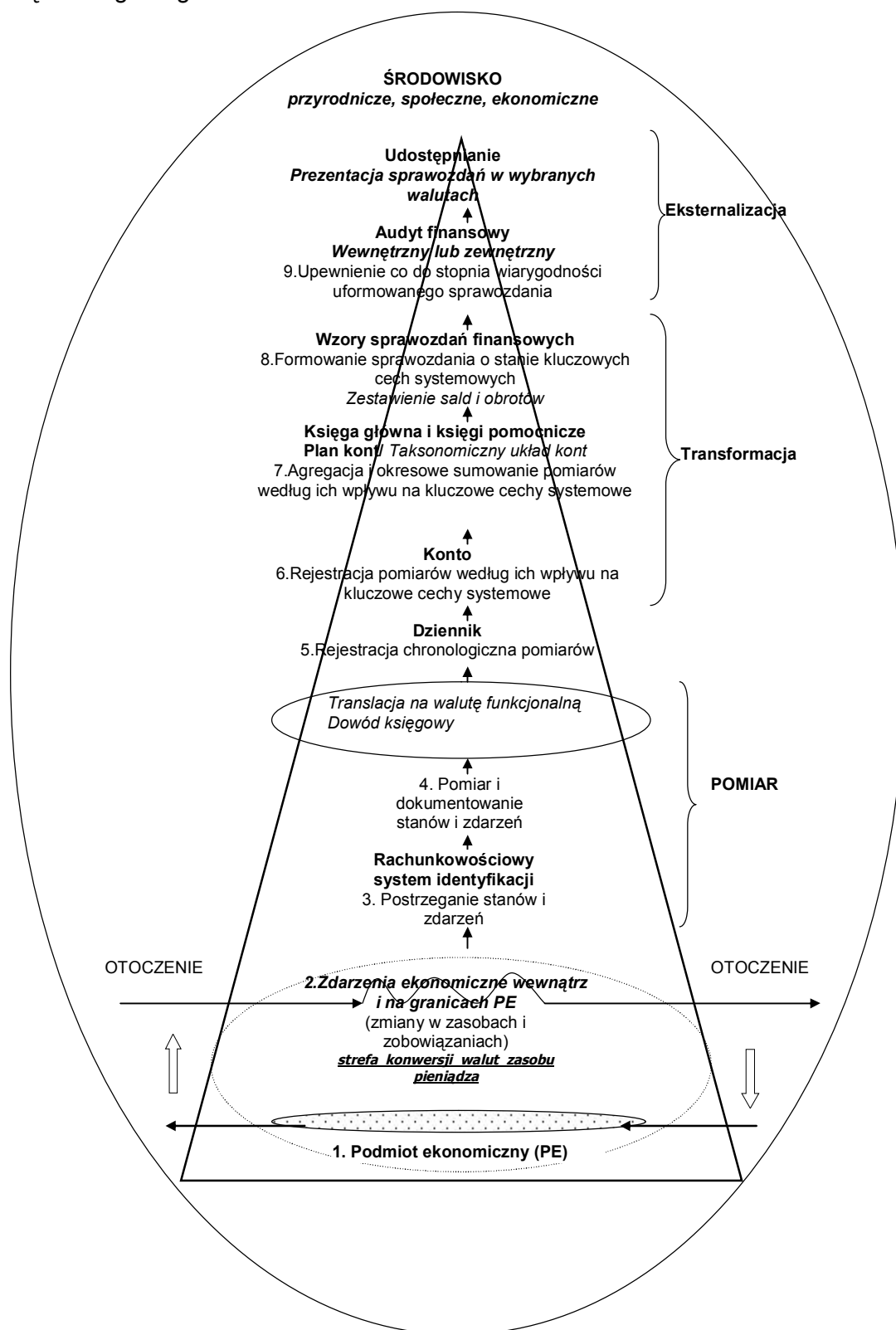
**Schemat 2. Funkcjonalny wzór behawioru/zachowania podmiotu ekonomicznego z czynnikiem warunkującym (medium wymiany) w postaci pieniądza**

Źródło: Opracowanie własne na podstawie (W.A. Nowak, 2010, s. 242)

Zmianę struktury monetarnej strumienia pieniądza następująca poprzez transakcje kupna-sprzedaży walut nazwiemy konwersją pieniądza, zaś kurs, według którego następuje przeliczenie walut występujących w konwersji nazwiemy kursem konwersji.

Przy odwzorowywaniu podmiotu ekonomicznego, przeliczenie jego walut na walutę funkcjonalną jest warunkiem porównywalności zasobów i zdarzeń, oraz warunkiem możliwości sumowania ich skutków dla jednostki jako całości. Kurs występujący w translacji nazwiemy kursem translacji. Naturę translacji na walutę funkcjonalną przedstawiamy na **Schemacie 3**. Nieregularna linia ograniczająca symbolizuje

wyodrębnienie fragmentu z realnego świata, zaś trójkąt – informacyjny aspekt wyodrębnionego fragmentu.



**Schemat 3.** Operacjonalizacja algorytmu odwzorowywania fundamentalnych cech systemowych podmiotu ekonomicznego

Źródło: Opracowanie własne na podstawie (W.A. Nowak, 2010, p. 258)

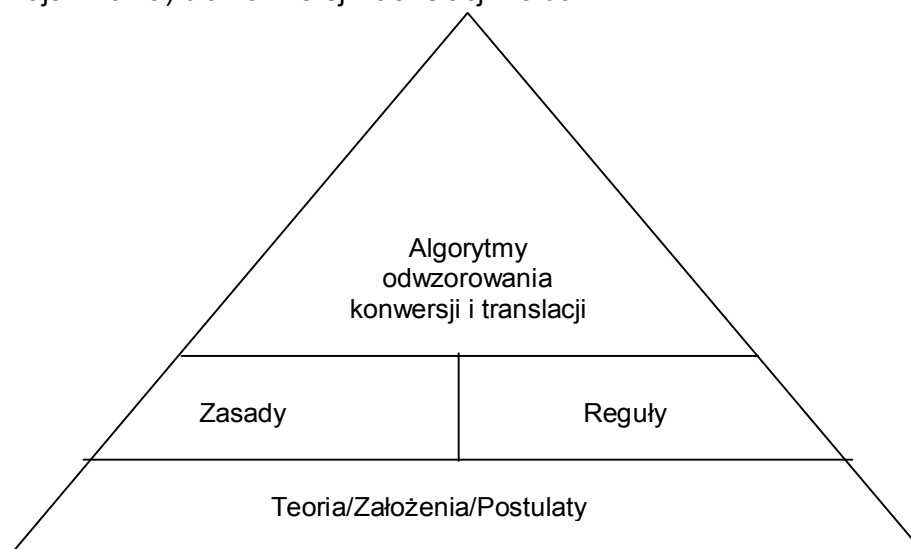
W podejściu właściwym dla ram konceptualnych, rodzaje elementów sprawozdań finansowych przesądzają sprawę kategorii obiektów i zdarzeń ekonomicznych odwzorowywanych przez rachunkowość. Zgodnie z ramami konceptualnymi sprawozdawczości finansowej (CF IASB, 2010) i ustawą o rachunkowości (RU, 1994), elementami sprawozdań finansowych są:

- 1) aktywa,
- 2) zobowiązania,
- 3) aktywa netto/kapitał,
- 4) przychód/dochód,
- 5) koszty.

Rachunkowość ma więc obejmować obiekty i zdarzenia, kształtujące stany i strumienie zmian stanów każdego owych pięciu elementów, przy czym jako postulaty i zasady odwzorowania przyjmuje się (IASB CF, 2010, OB12 – OB21 i QC12 – QC16; IAS1, 2010, par.27-28; RU, 1994, art. 4.1 i art. 6):

- a) rzetelne odwzorowanie fenomenów ekonomicznych oraz pozycji finansowej i dynamiki jej zmian,
- b) zasadę memoriału.

**Na Schemacie 4** przedstawiamy triadę objaśniającą algorytmów odwzorowania (pomiaru i ujawniania) dla konwersji i translacji walut.



**Schemat 4.** Triada objaśniająca przypuszczenia – zasada – algorytmy interpretacji dla konwersji i translacji walut

W świetle powyższych ustaleń, dla objaśnienia pytań sformułowanych przez nas w punkcie 2.1 artykułu odnośnie postanowień ustępu 2 artykułu 30 ustawy o rachunkowości (RU, 1994) następujące odpowiedzi:

1) "charakter operacji" przy sprzedaży lub zakupie walut oraz zapłacie należności lub zobowiązań (art.30. ust.2, punkt 1)), oznacza charakter prowadzący do konwersji struktury monetarnej zasobu pieniądza podmiotu

2) "w przypadku zapłaty należności lub zobowiązań nie jest zasadne stosowanie kursu faktycznego wynikającego z charakteru operacji sprzedaży zakupu walut bądź zapłaty należności lub zobowiązań" (art.30. ust.2, punkt 2), jeśli zapłata nie doprowadza do zmiany struktury monetarnej zasobu pieniądza podmiotu

3) "pozostałe operacje" (art.30. ust.2, punkt 2)) to, inne niż zapłata należności lub zobowiązań, zdarzenia niepowodujące zmiany struktury monetarnej zasobu pieniądza podmiotu, choć wywołujące zmiany w jego aktywach, zobowiązaniach, aktywach netto/kapitale, przychodach/dochodach, bądź kosztach.

Biorąc pod uwagę postulat wiernego odwzorowania stanu i dynamiki pozycji finansowej oraz zasadę memoriału, powiemy zatem, że przy odwzorowaniu zmiany w monetarnej strukturze zasobu pieniądza w następstwie transakcji kupna-sprzedaży, należy stosować kurs, przy którym transakcja została przeprowadzona, zaś w pozostałych wypadkach należy stosować kurs translacji. Przy czym kursem translacji będzie najbardziej prawdopodobny kurs z hipotetycznej transakcji kupna-sprzedaży waluty, występującej w odwzorowywanym zdarzeniu. Tego rodzaju kursem jest aktualna przeciętna cena danej waluty z aktywnych rynków pieniężnych. W Polsce cenę tę oficjalnie ustala i ogłasza bank centralny kraju, czyli Narodowy Bank Polski.

Sposób ustalania bieżących przeciętnych kursów walut obcych przez NBP określa uchwała nr 51/2002 jego Zarządu z dnia 23 września 2002 r. w sprawie sposobu wyliczania i ogłaszania bieżących kursów walut obcych (NBP KW, 2002). Przedstawia się on jak następuje (tamże, paragraf 2):

"1) kursy euro – EUR i dolara amerykańskiego – USD w złotych wyliczane są na godzinę 11.00, z tym że:

a) pomiędzy godziną 10.55, a 11.00 NBP kieruje zapytania do 10 banków z "Listy banków kandydujących do pełnienia funkcji dealera rynku pieniężnego według wielkości obrotów na międzybankowym rynku walutowym – transakcje "spot" w obszarze "waluta – złoty", zwanej dalej "listą", o kursy kupna i sprzedaży EUR i USD w złotych stosowane w tych bankach, zwane dalej "kwotowaniem". W przypadku nieotrzymania wszystkich kwotowań, NBP kieruje zapytania do następnych banków z listy,

b) kursy EUR i USD w złotych wyliczane są, odrzucając po dwa skrajne uśrednione kwotowania dla każdej z walut, jako średnia arytmetyczna z 6 pozostałych uśrednionych kwotowań,

2) kursy następujących walut obcych: dolar australijski – AUD, dolar kanadyjski – GAD, forint – HUF, frank szwajcarski – CHF, funt szterling – GBP, jen - JPY, korona – EEK, korona czeska – CZK, korona duńska – DKK, korona norweska – NOK, korona szwedzka – SEK i jednostka rozrachunkowa Międzynarodowego Funduszu Walutowego (SDR) – XDR, liczone są na podstawie wyliczonego zgodnie z pkt 1 kursu EUR w złotych i rynkowych kursów (serwis informacyjny Reuters, Telerate, Bloomberg) EUR do poszczególnych walut z godziny 11.00,

3) kursy walut obcych nie wymienionych w pkt. 1 i 2 liczone są co drugi wtorek na podstawie wyliczonego zgodnie z pkt 1 kursu EUR wyrażonego w złotych i kursów rynkowych EUR do tych walut dostępnych w serwisach informacyjnych, biuletynach lub prasie finansowej."

Opisany powyżej sposób skutkuje tym, że ogłaszane przez NBP bieżące przeciętne kursy walut są najbardziej prawdopodobnymi cenami walut na dynamicznie zrównoważonych polskich rynkach pieniężnych.

Kwestią odrębną pozostaje jeszcze wybór sposobu wykładni przepisów prawnych odnoszących się do rachunkowości, w szczególności z perspektywy fiskalnej i sądowniczej (ogólnie o stosowaniu i wykładni prawa – patrz na przykład (Leszczyński L., 2004)). W punkcie 2 artykułu przedstawiliśmy do czego może prowadzić apodyktyczna interpretacja, wychodząca z językowej wykładni przepisów prawa. W punkcie 3

ukazaliśmy drogę do celowościowej wykładni przepisów prawa rachunkowości i podatków, opierając się na triadzie objaśniającej *założenia – zasady/reguły – wzory interpretacyjne*, które to postępowanie można usprawiedliwić metodą naukową. Sposób interpretacji prawa w tej perspektywie, zaliczyć należy do wykładni celowościowo-funkcjonalnej, jako przypadek bazujący na założeniach i zasadach pozaprawnych.

**Różnice kursowe a ustalanie podatku dochodowego – przykład odpowiedzi bazującej na zasadach na zapytanie z praktyki sądowej.** W niektórych krajach wysokorozwiniętej gospodarki rynkowej, dla interpretacji informacji i regulacji mogących prowadzić do sporów administracyjnych i sądowych, wyodrębnia się odrębną gałąź rachunkowości. Na przykład, w Stanach Zjednoczonych stworzono i rozwinięto rachunkowość sądową (*forensic accounting*), zwaną czasami rachunkowością śledczą (*investigative accounting*), która funkcjonuje obok rachunkowości podatkowej (*tax accounting*). Dział ten zajmuje się stosowaniem koncepcji, postulatów, zasad, reguł, metod i technik rachunkowości do analizy i rozstrzygnięcia kwestii prawnych, pojawiających się w działalności przedsiębiorstw i innych organizacji sektora prywatnego oraz w działalności władz publicznych (FcA US, 2011. W szczególności odnosi się to badania zgodności z przepisami oraz do analizy przestępstw i wykrywania oszustw finansowych (tamże).

W Polsce, rachunkowość sądowa/śledcza nie rozwinęła się jeszcze do poziomu wyodrębnionego obszaru, uznawanego i uprawianego na płaszczyźnie naukowej. Tym nie mniej, od czasu do czasu, w stronę sfery akademickiej pytania płyną pytania z tej dziedziny, kierowane ze strony władz publicznych i sądownictwa (patrz choćby (Jackiewicz A., 2011), oraz (Sydor P., 2011)). Jednym z takich pytań skierowanych do kół uniwersyteckich, z którym zetknął się autor, było pytanie następujące:

**Pytanie:** “Według jakiego kursu należy przeliczać na złote polskie poniesione koszty oraz uzyskane przychody w walutach obcych w myśl u.p.d.o.p. (ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych – przyp. aut.), w przypadku wyboru ustalania różnic kursowych na podstawie przepisów o rachunkowości?”

W świetle poczynionych przez nas dotąd ustaleń, odpowiedź powinna odwoływać się do postulatów i zasad rachunkowości i mieć następujący kształt:

“Podjęta w pytaniu kwestia jest trudna do analizy i interpretacji na gruncie zasad ujętych w formalnych przepisach prawa. Stąd, prawdopodobnie, wielość i różnorodność indywidualnych interpretacji, ogłaszanych w mniej lub bardziej autorytarny sposób. Jednakże jej rozstrzygnięcie można wyprowadzić z zasad rachunkowości.

Pozostając na gruncie przepisów prawa, kluczowe znaczenie będą tu mieć dwie zasady, włączone do ustawy o rachunkowości obowiązującej od 1994 r. (RU, 1994), to jest:

- 1) zasada rzetelnego i jasnego przedstawiania sytuacji majątkowej i finansowej oraz wyniku finansowego, zapisana w artykule 4 ustęp 1,
- 2) zasada memoriału, zapisana w obu ustępach artykułu 6.

Realizacja zasady rzetelnego i jasnego przedstawienia wymaga wiernego odwzorowania elementów i relacji sytuacji majątkowej i finansowej, czyli aktywów i pasywów, oraz elementów i relacji wyniku finansowego. Z kolei, wiernie odwzorowanie wymaga uwzględnienia dwojakiej roli pieniądza w podmiotach ekonomicznych. Jedną jest rola pieniądza jako zasobu przepływającego przez podmiot, drugą zaś rola pieniądza jako jednostki miary wszelkich zasobów pieniężnych i niepieniężnych oraz ich strumieni. W pierwszej z tych ról pieniądz może występować w postaci różnych walut, w drugiej zaś występuje w postaci jednoznacznie określonej waluty funkcjonalnej. Według artykułu 9 rzeczony ustawy o rachunkowości, walutą funkcjonalną jest waluta polska, czyli PLN.

Zatem ujmowane w systemie rachunkowości jednostki wartości mierzalnych elementów sytuacji majątkowej i finansowej (to jest aktywów i pasywów) oraz wyniku finansowego (to jest odpowiednio rozumianych przychodów i kosztów) należy wyceniać w PLN. Wartość niektórych z elementów sytuacji majątkowej i finansowej oraz wyniku finansowego, może być pierwotnie wyrażona w walutach obcych i wymaga przeliczenia na walutę funkcjonalną, co rodzi problem ustalenia parytetu pomiędzy daną walutą a PLN na moment wyceny.

Dla wiernego odwzorowania trzeba rozróżnić konwersję walut w ramach zasobu pieniądza, przy wykorzystaniu jednej z walut jako jednostki miary. Konwersje w zasobie pieniądza występują przy zakupie i sprzedaży walut oraz przy zapłacie należności i zobowiązań obowiązków w walutach innych niż waluta funkcjonalnych (to jest realizacji odroczonego napływów lub odpływów pieniądza, w kwotach wyrażonych w walutach innych niż waluta funkcjonalna). Zgodnie z zasadą memoriału, dane zdarzenie powinno być zidentyfikowane, pomierzone i udokumentowane w momencie jego wystąpienia. Dotyczy to również konwersji w zasobie pieniądza. Zasada wiernego odwzorowania będzie w tym przypadku spełniona tylko wtedy, gdy do odwzorowania konwersji zostanie użyty kurs walutowy faktycznie w niej występujący.

Konwersja walut może być dokonywana przez samą jednostkę bądź przez pełnomocnika. Opisany powyżej sposób pomiaru konwersji walut dotyczy zarówno jednostki, jak i jej pełnomocnika. Podobnie rzeczy się mają, gdy jednostka mająca zrealizować płatność w walucie innej niż waluta funkcjonalna przekazuje podmiotowi operującemu ową walutą nie-funkcjonalną pełnomocnictwo do jej reprezentacji (zastępstwa) w tejże płatności. Upelnomocniony podmiot realizuje zleconą transakcję płatności, dokonując konwersji waluty płatności na walutę funkcjonalną jednostki zalecającej, według wybranego przez siebie kursu. W takim przypadku jednostka upelnomocniająca wiernie odwzorowuje zleconą transakcję płatności, ewidencjonując odpowiadającą jej kwotę w walucie funkcjonalnej, według kursu konwersji zastosowanego przez pełnomocnika w chwili realizacji transakcji.

W sytuacjach innych niż konwersje w zasobie pieniądza, pieniądz występuje w roli jednostki miary (wyceny), co powoduje pojawienie się problemu translacji jednostek miary, czyli translacji walut nie-funkcjonalnych na walutę funkcjonalną, w przypadku Polski na PLN. Stosownie do zasady memoriału, również zdarzenie poza zasobem pieniądza, skutkujące w zakresie sytuacji majątkowej, finansowej lub wyniku finansowego ma być zidentyfikowane, pomierzone i udokumentowane w momencie jego wystąpienia. Pomierzone może być w dowolnej walucie, ale na mocy artykułu 9 ustawy o rachunkowości z 1994r., jego zapis w księgach rachunkowych wymaga translacji na PLN (waluta funkcjonalna). Użycie jednostki pieniężnej przy pomiarze zdarzenia zachodzącego poza zasobem pieniądza, zorientowane jest na wygenerowanie informacji o potencjalnych skutkach tegoż zdarzenia dla zasobu pieniądza i jego przepływów. Podkreślimy, że potencjalnych, a nie faktycznych. Owa potencjalność jest sednem konwencji memoriałowej, zaś faktyczność – konwencji kasowej.

Ponieważ mamy do czynienia z potencjalnymi, a nie faktycznymi, skutkami w zasobie pieniądza, więc dla uzyskania wiernego obrazu wziąć trzeba do translacji najbardziej prawdopodobny parytet, przy którym zachodzące w danym momencie zdarzenie mogłoby mieć natychmiastowe skutki w zasobie pieniądza. Najbardziej prawdopodobnym parytetem jest wyrażona w walucie funkcjonalnej cena jednostki waluty pomiaru występująca na aktywnym (dynamicznie zrównoważonym) rynku walutowym. W przypadku Polski i PLN jako waluty funkcjonalnej, ceną estymującą najbardziej

prawdopodobny kurs dla natychmiastowych skutków w zasobie pieniądza jest aktualny średni kurs waluty ogłoszony przez Narodowy Bank Polski <sup>1</sup> (szczegółowo na temat sposobu ustalania kursów średnich przez NBP patrz [NBP KW, 2002]). Zatem, dla celów ujęcia w księgach rachunkowych zdarzeń innych niż konwersje w ramach zasobu pieniądza, ten właśnie kurs powinien być parytetem przy translacji walut obcych na PLN. Dla konwersji w ramach zasobu pieniądza, wierne odwzorowanie wymaga uwzględnienia parytetu faktycznego, czyli faktycznego kursu wymiany. Zauważmy, że jedynie szczególny splot okoliczności mógłby wywołać równości parytetów dla niezachodzących w tych samych momentach zdarzeń w ramach zasobu pieniądza i poza nim.

Podsumowując, można stwierdzić, iż w świetle zasady memoriału i zasady rzetelnego i jasnego przedstawienia sytuacji majątkowej i finansowej oraz wyniku finansowego, dla celów ujęcia w księgach rachunkowych, w odniesieniu translacji walut występujących w zdarzeniach poza zasobem pieniądza, należy stosować kurs średni ogłaszany przez Narodowy Bank Polski. W odniesieniu do konwersji występujących w ramach zasobu pieniądza w trybie transakcji kupna-sprzedaży – kurs faktyczny, zarówno w przypadku konwersji dokonywanych przez samą jednostkę, jak i przez pełnomocnika na jej zlecenie.

W powyższym świetle, sformułowana na bazie zasad rachunkowości odpowiedź na postawione na wstępie pytanie brzmi:

W przypadku wyboru, w myśl ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustalania różnic kursowych na podstawie przepisów o rachunkowości, wyrażone w walutach obcych poniesione koszty oraz wyrażone w walutach obcych uzyskane przychody, należy przeliczać na złote polskie według średniego kursu ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski.

Odpowiedź powyższa jest zgodna z art. 30 ust. 2 ustawy o rachunkowości z 1994 r., którego dyspozycje objaśnia i uzasadnia.

Nadmienimy, że w kwestii zawartej w pytaniu jak na wstępie, podobne stanowisko autorytatywnie prezentuje Ministerstwo Finansów na swej stronie internetowej: [www.mf.gov.pl/dokument.php?const=1&dzial=3162&id=200631&typ=news](http://www.mf.gov.pl/dokument.php?const=1&dzial=3162&id=200631&typ=news), 2012.02.29.”

**Konkluzja.** Interpretacja obowiązujących w Polsce przepisów prawa rachunkowości, i wszelkich innych przepisów prawa odwołujących się do rachunkowości, nie powinna bazować wyłącznie na wykładni językowej, zaś wykładnia autorytatywna powinna być uważana za pomocniczą. Podstawą interpretacji powinna być natomiast wykładnia celowościowa, wsparta wykładnią systemową, bazująca na rachunkowościowej triadzie interpretacyjnej *teoria/założenia – zasady – algorytmy*, przy czym założenia mają mieć swe źródło w teorii. Na dzień dzisiejszy, na gruncie europejskim, stosownym źródłem i odniesieniem dla założeń i zasad rachunkowości, wydają się być Międzynarodowe Standardy Rachunkowości (MSR) i Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej (MSSF), oraz tkwiące u ich podstaw ramy konceptualne sprawozdawczości finansowej, najlepiej w oryginalnej wersji anglojęzycznej. Teorią odniesienia może być teoria podmiotu ekonomicznego jako systemu otwartego o charakterze złożonego systemu adaptacyjnego.

Należy spodziewać się, że w przyszłości rozwinię się w Polsce rachunkowość sądowa/śledcza, i to do poziomu, wymagającego odrębnej specjalizacji rachunkowców, podobnie jak dziś zaczyna się to dziać się z rachunkowością podatkową. Dobrym punktem wyjścia dla tej specjalizacji będzie certyfikat biegłego rewidenta. Rozwój rachunkowości sądowej będzie wymagał od specjalistów z jej zakresu, głębszej i szerszej znajomości zagadnień teorii rachunkowości i regulacji rachunkowości, oraz teorii stanowienia i stosowania prawa. Znaczenie owej znajomości będzie rosło, wraz z konwergencją przepisów

krajowych i MSR/MSSF, łącznie z Międzynarodowym Standardem Sprawozdawczości Finansowej dla Małych i Średnich Jednostek (MSSF dla MSJ). Owe MSR/MSSF mają bowiem bazować bardziej na założeniach i zasadach niż na regulach.

#### LITERATURA:

1. *Jackiewicz A.*, (2011), Zadłużenie spółki kapitałowej w zarządzaniu przedsiębiorstwem a odpowiedzialność karna członków zarządu, w: *Jackiewicz A.*, red., 2011, *Finanse i rachunkowość zarządzaniu współczesnym przedsiębiorstwem: Teoria i praktyka*, Społeczna Wyższa Szkoła Przedsiębiorczości z Zarządzania, Łódź, s. 67-76
2. *Leszczyński L.*, (2004), *Zagadnienia teorii stosowania prawa: Doktryna i tezy orzecznictwa*, Wyd. III, Zakamycze, Kraków
3. *Nowak W.A.*, (2010), *Teoria sprawozdawczości finansowej: Perspektywa standardów rachunkowości*, Wolters Kluwer, Warszawa
4. *Sydor P.*, (2011), Nieprawidłowe prowadzenie ksiąg rachunkowych w ujęciu prawno-karnym i administracyjno-prawnym – wybrane zagadnienia praktyczne, w: *Jackiewicz A.*, red., 2011, *Finanse i rachunkowość zarządzaniu współczesnym przedsiębiorstwem: Teoria i praktyka*, Społeczna Wyższa Szkoła Przedsiębiorczości z Zarządzania, Łódź, s. 145-158
5. FcA US, (2011), *Forensic accounting*, w :
6. <http://legal-dictionary.thefreedictionary.com/Forensic+Accounting>, 2012.02.29
7. MF KW, (2012), Jakże kursy walut stosować w ciągu roku obrotowego do wyceny operacji gospodarczych wyrażonych w walutach obcych dla celów księgowych i podatku dochodowego? w: Ministerstwo Finansów / Rachunkowość / Najczęściej zadawane pytania, <http://www.mf.gov.pl/dokument.php?const=1&dzial=3162&id=200631&typ=news>. 2012.02.29
8. ZMR, (2011), Wycena operacji gospodarczych na rachunku walutowym – różnice w interpretacji kursu faktycznie zastosowanego, w: *Zeszyty Metodyczne Rachunkowości on-line*, 6 (294) z dnia 2011.03.20, Wydawnictwo Podatkowe GOFIN, <http://www.poznaj.gofin.pl/3,zmr,2482,132332,wycena-operacji-gospodarczych-na-rachunku-walutowym-roznice.html>, 2011.04.12
9. IASB CF, (2010), *The Conceptual Framework for Financial Reporting*, as in September 2010, International Accounting Standards Board, London, UK
10. IAS1, (2010), *International Accounting Standard 1: Presentation of Financial Statements*, w: **International Financial Reporting Standards® as issued at 1 January 2011**, International Accounting Standards Board, London
11. IAS21, (2010), *The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates*, w: **International Financial Reporting Standards® as issued at 1 January 2011**, International Accounting Standards Board, London
12. NBP KW, (2002), Uchwała Nr 51/2002 Zarządu Narodowego Banku Polskiego z dnia 23 września 2002 r. w sprawie sposobu wyliczania i ogłaszania bieżących kursów walut obcych, Dz. Urz. NBP Nr 14, poz. 39 i Nr 20, poz. 51, z 2004 r. Nr 2, poz. 3 oraz z 2007 r. Nr 1, poz. 2 i Nr 18, poz. 35 (dostępne na stronie internetowej [www.nbp.pl](http://www.nbp.pl), 2012.02.29)
13. PDOP, (1992), Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, Dz.U.2011.74.397 (z późniejszymi zmianami)
14. OP, (1997), Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa, Dz.U.2005.8.60 j.t. (z późniejszymi zmianami)
15. RU, (1994), Ustawa z dnia 29 września 1994 roku o rachunkowości, Dz.U. 2009.152.1223 j.t. (z późniejszymi zmianami)

NOWAK Wojciech A. – prof. nadzw. dr hab., Uniwersytet Łódzki, Katedra Rachunkowości.

Artykuł został przyjęty do redakcji 29.05.2012 r.