

波兰会计发展与转型研究

朱红根

【内容提要】 在国际会计准则趋同的大背景下，波兰会计准则和会计体系的发展与转型具有代表性。波兰历史曲折，两次世界大战之间的经济与会计模式对当今波兰会计制度影响深远，计划经济时代的经济模式压抑了会计职能。转型后，波兰为加入欧盟而不断修订本国会计规制。“入盟”后，随着经济增长、FDI大量进入和国内资本市场的发展，波兰会计体系转型迅速，但是这一转型过程存在法律模式、经济模式、融资模式、资本市场不发达、企业治理等诸多问题。国际财务报告准则中的公允价值概念、“实质重于形式”原则等新内容在波兰会计实践中难以普遍适用。波兰会计体系的转型有望在未来取得一定进展，但在相当长的一段时间里将保持国内会计规制与国际财务报告准则并行的状态。

【关键词】 波兰 国家会计准则 国际财务报告准则 会计模式

【作者简介】 朱红根，中国社会科学院俄罗斯东欧中亚研究所副研究员。

随着资本市场全球化的发展，由于各国的会计规制存在差异，客观上需要一套全球统一的会计准则，国际财务报告准则（以下简称IFRS）得到了世界上大多数国家的认可和采用。在会计准则国际趋同的大背景下，波兰历史悠久、发展道路曲折，该国会计准则和会计体系的发展、转型与国际化进程在中东欧国家中颇具代表性。转型后的波兰制定了本国的会计法和会计准则，作为欧盟国家于2005年采纳了IFRS^①，成为该国会计准则和会计体系发展与转型中的重要里程碑。本文就波兰会计准则和会计体系的

^① 根据欧洲议会和理事会的第1606/2002条法令（Regulation 1606/2002），在欧洲国家上市的公司、获准公开交易证券的发行商、银行有义务在其合并财务报表中采用IFRS。

发展与转型的相关问题进行探讨。

一 波兰会计体系的发展历程回顾

(一) 波兰会计规制的现状

当前的波兰会计规制包括两套并行的体系，一是 IFRS^①，二是本国的会计规制^②。波兰转型后，为了与欧盟的会计规制以及 IFRS 保持一致，会计法和会计准则历经多次修订，引入了大量与国际会计准则相一致的新概念和会计处理方法，并使会计处理规则独立于税法^③。2001 年，波兰会计准则委员会（Polish Accounting Standards Committee, ASC）成立，该委员会的职能是制定国家会计准则。2002 年起，会计准则委员会成立，执行制定准则的职能，迄今为止共制定了九项准则，该委员会属波兰财政部管辖。会计准则委员会的成员来自波兰会计管理部门、国内主要会计职业团体、学术界和审计公司。波兰国家会计准则的内容以 IFRS 为基础，内容还包括解释和纲要部分。

(二) 转型前波兰会计体系的发展历程回顾

波兰近现代历史发展道路曲折，经历了被分割占领时期、第二共和国时期、计划经济时期、向市场经济体制转型时期和加入欧盟之后五个时期，波兰的历史发展路径出现数次断续。各个历史时期对波兰会计制度的发展均产生了深刻的影响。波兰会计体系是随着工业生产、市场经济的发展而发展起来的，受到经济环境、政治制度、商法、税法、文化等多方面因素的制约和影响。

波兰会计体系的发展可以追溯到其资本主义发展的早期阶段。早在被沙皇俄国、普鲁士和奥匈帝国瓜分时期，波兰资本主义就已开始发展，占领国的法律制度对被占领区的会计体系产生了重要影响，而普鲁士占领区

① 这里的 IFRS 是经过欧盟认可而采纳的 IFRS 内容（IFRS as adopted by EU），可视为 IFRS 的欧盟版本。

② 包括波兰会计法（Accounting Act）和波兰国家会计准则（National Accounting Standards）。

③ Grabinski, K., Kedzior M., Krasodomska J., The Polish Accounting System and IFRS Implementation Process in the View of Empirical Research, Accounting and Management Information Systems, 2014, Vol. 13, No. 2, p. 283.

会计体系的发展最为迅速^①。第一次世界大战结束后，波兰第二共和国成立。在此期间，波兰颁布了1934年商法（Commercial Code of 1934），这部商法对当时的波兰会计规则进行了界定，但是只规定了企业会计应遵循的基本原则。在当时的波兰，会计的职能从属于国家财政，仅局限于国家财政目的。第二次世界大战爆发后，波兰又被纳粹德国占领，德国会计模式对波兰会计体系产生了显著影响，即使在德国战败后的很多年里，德国会计模式的影响也依然存在，并且该影响一直持续至今。1946年1月，波兰首次开始颁布并实行了一套统一的会计账户，名为统一账户系统（Uniform System of Accounts），这套账户系统是基于德国会计账户而建立的^②。统一账户系统实施后，通过会计账户的统计可以得出波兰经济的总体数据。这套账户系统也同时具有灵活性，能够根据部门或单个企业的特点而进行调整。第二次世界大战结束后，波兰实行了计划经济，于20世纪50年代接受苏联会计模式，在该模式下，波兰会计体系从属于国民经济计划的需要，会计职能主要是国家对企业资产和经济活动进行控制的手段。在波兰向市场经济转型前，德国模式和苏联模式均对该国的会计体系产生了较大的影响。

（三）向市场经济转型时期的波兰会计体系

向市场经济转型进程启动后，波兰会计体系的转型主要有两个主要阶段：一是会计规制从适合于计划经济的模式向适合于市场经济的模式转型；二是会计规制的国际化进程。自1989年起，波兰开始了系统性、全方位的转型，从原有的计划经济向市场经济转轨，同时对外开放以融入世界经济。在这一进程中，波兰企业的会计制度迫切需要重新构建，使之与经济转型同步，并适应市场经济的客观要求。波兰向市场经济转型后，会计体系的发展可以划分为三个时期：第一个时期从转型之初到1995年，该阶段，波兰会计体系体现税收导向型特征；第二个时期为1995~2005年^③，波兰会计体系吸收了英美会计模式的若干特点，改变了税收导向型特征，实现了财务报表和税务报表的分离，开启了会计准则的国际化趋同进程；第三个

^① 除俄、普、奥三国外，对近现代波兰法律制度产生影响的国家还有法兰西第一帝国。1807年，拿破仑建立了华沙大公国，实施了《拿破仑法典》。

^② Kamieniska, M., Influence of Globalization and Integration Processes on Accounting Regulations on the Example of Poland, Proceedings of 2013 International Conference on Technology Innovation and Industrial Management, Thailand, May 2013, p. 51.

^③ 从2002年1月1日起，波兰的2000年会计法正式实施。

时期从 2005 年至今，波兰会计准则的国际化进程继续发展。从会计规制的角度看，1991 年会计法、1994 年会计法、2000 年会计法、2005 年 IFRS 的采用等事件具有标志性意义。

1. 1991 年会计法

在转型之初，波兰就对原有的会计法规进行了重大的修正。1991 年 1 月 1 日起，波兰正式实行新的会计法，实施了新的会计记账规则^①。此前，波兰的会计法规是财政法规的一部分，1991 年会计法的颁布使会计法从财政法规中独立出来，首次成为一部完全独立的法律。这部会计法的内容是以欧洲经济共同体的第四号指令为基础制定的。早在 1989 年，波兰就与欧洲经济共同体建立了外交关系^②。1991 年会计法确定了会计原则、存货清查原则、财务成果的确定原则、资产与负债定价原则、会计凭证与报告原则。这部会计法还规定了资产负债表和损益表的统一格式。波兰全面转型后，在该国制度与法律框架的构建过程中，1991 年会计法的颁布为波兰建立现代会计体系铺平了道路。

2. 1994 年会计法

1991 年会计法未涉及的一些重要领域包括：租赁、会计报表合并、现金流量表编制等。波兰转型的最初几年，许多会计行为缺乏规制，一些企业没有按照会计法的规定进行账务处理。为了更全面地规范会计行为，波兰于 1994 年 9 月 29 日颁布了一部新的会计法^③。1994 年会计法有若干重要目标，主要包括：巩固并稳定会计条件，确保会计方法的统一性与透明度，加强会计在现代经济中的作用，提供更为可靠和更为翔实的信息，使会计能够在各类企业经济状况的评估中发挥作用等。1994 年会计法明确规定：波兰会计处理方法应该以欧盟国家所实施的原则为导向作进一步调整，这对于波兰加入欧盟的进程具有重要意义和作用^④。同时，1994 年会计法也在一些方面试图把波兰当时的会计原则向国际会计准则（IAS）的方向进行调整，这一调整需要满足两个前提条件：一是不违反欧盟指令；二是会计原则调整后应当与波兰经济发展进程相适应，并且具备采用国际会计准

① 根据波兰财政部 1991 年 1 月 15 日颁布的法规而实施。

② 1989 年以前，波兰是经互会成员国。1989 年 9 月 19 日，波兰与欧洲经济共同体签订协议，建立外交关系。

③ 1995 年 1 月 1 日起正式实施。

④ 1991 年 12 月，波兰与欧共体签订了联合国协定。1994 年 2 月 1 日，联合国协定生效，1994 年 4 月，波兰正式提出申请欧盟成员国资格。

则的可行性^①。

3. 波兰会计的国际化进程

在加入欧盟的过程中，为了与欧盟的会计法规保持一致，波兰对本国的会计法进行了较大幅度的修订。其中，2000年会计法的修订幅度较大，这部法律的标准文本于同年公布在波兰的学术刊物《法律研究》(Journal of Laws)上。2000年会计法的条款公布后，为了使波兰企业能够逐渐适应会计规则的变动，这部法律经过一段较长的时间后才正式实施。2000年会计法是一部适用于各类经济实体的现代会计法，内容包括12个章节，全面规定了适用于波兰各类实体的会计原则，内容非常广泛，包括会计簿记、清查存货、资产定价、财务成果的确定、企业合并与清算、单个企业与资本集团的财务报告义务、财务报表的审计与公布以及会计记账服务等内容。2000年会计法的附录还包括了银行、保险公司及其他经济实体的财务报表模版。

2000年会计法的颁布实施也在很大程度上体现了波兰国内会计规制与国际会计准则相适应的客观要求。国际会计准则在1994~1999年期间经历了重大的实质性变革。波兰会计准则中，在欧盟指令未涉及的范围内，引入了基于国际会计准则的条款，这些条款包括房地产投资、权益投资工具、长期合同与并购等，波兰会计准则在这些方面作出的改动是相当大的。公允价值概念及准确性原则的引入，在很大程度上影响了汇率清算、递延所得税确定原则。在波兰会计法未规定的领域，则遵从波兰国内会计准则或国际会计准则。

二 转型前波兰会计体系的主要特点

(一) 早期发展阶段对波兰会计体系的影响深远

波兰历史发展曲折，各发展阶段对波兰的会计制度都产生了重要影响。1989年，波兰开始从计划经济体制向市场经济的转型时，原有的计划经济时代的经济体制无法满足市场经济的要求。在这种情况下，波兰政府把经济体制恢复到两次世界大战之间的模式。波兰于19世纪末完成了产业革命，伴随着资本主义的发展，法律和经济制度随之建立，德国模式产生了

^① 当时的实际情况是，在该国制定会计法的过程中，立法者认为欧盟指令优先于国际会计准则。

主要影响^①，主要体现在以下两方面，一是波兰企业的融资模式以银行信贷为主，二是波兰商法法典、董事会构成、公司治理中的企业关系等诸多方面具有显著的德国模式的特征。

第二共和国时期的经济体制为当代波兰市场经济奠定了基础，波兰有史以来首次颁布 1928 年股份公司法和 1934 年商法，而 1934 年商法是在德国 1901 年商法的基础上制定的。1928 年股份公司法是波兰会计体系发展中的关键，这部法律第一次要求波兰合资公司公布财务报表、损益表^②和管理报表^③。根据 1928 年股份公司法，波兰审计行业得以成立，由地区法院委派审计人员对会计报表进行审计^④。

波兰第二共和国的经济理念是自由市场经济，从当时的企业形态看，私有经济部门与国有经济部门并存。1924 年，拥有独立地位的波兰中央银行成立。华沙商业交易所（Warsaw Mercantile Exchange）于 1817 年成立^⑤，该交易所的运行状况良好，但交易量较小，对企业融资发挥的作用也有限。到 1938 年，华沙商业交易所只有 130 家上市公司，其中有不少公司的股份为政府或者银行所持有，这些公司的权益股份并不是面向公众而募集的^⑥。

第二共和国时期，波兰经济模式表现出德国特点，即企业融资依赖于银行信贷，而华沙商业交易所提供的股权融资在全部企业融资中所占份额很小。1934 年商法为波兰企业的治理结构奠定了基础，对波兰企业治理结构的发展产生了深远的影响，当今波兰企业治理结构中仍处处体现出 1934 年商法的内容。1934 年商法还规定了波兰企业采取二元治理原则，即执行董事会与监事会并存，监事会成员中有企业雇员代表。

波兰企业治理模式衍生于德国模式，与英美模式存在显著区别。诺比斯（C. Nobes）把波兰第二共和国会计模式的特点概括为银行信贷导向和较

① Bień, W., Hundred Years of Operation of Accountancy in Poland, Accounting, 2007, Vol. 1, pp. 1-9.

② 当时的损益表称为利润与损失账户（profit and loss account）。

③ 根据该法案第 110 条。

④ Micherda, B., Audit of Financial Statements from Historical Perspective, Scientific Notebooks of Cracow University of Economics, 2005, No. 674.

⑤ 现今华沙证券交易所（Warsaw Stock Exchange）的前身。

⑥ Vellem, I., From Poland's Historical Perspective, Chapter 2 of The Adoption of IFRS in Poland, 2012, (2), p. 28.

强的国家财政导向^①。克日弗达 (Krzywda D.) 等人认为, 波兰会计体系的传统特点是政府的高度参与, 而股东参与相当有限^②。1919 年波兰恢复统一时, 源自不同被占领区的经济、法律与会计模式存在差异, 这种现实条件导致波兰第二共和国时期未能形成全国性的会计师职业团体, 即英美模式下那种影响力较强的会计职业团体。

通过以上分析可知, 当今波兰会计体系在很多方面深受第二共和国时期经济模式的影响。波兰转型后, 政府对会计制度转型发挥了强有力的影响, 而会计职业团体相对弱小, 转型后的波兰法律体系也体现出欧陆模式的特征, 以上特点的形成均可追溯到第二次世界大战前的发展历程。波兰转型之初, 由于市场机制的短暂缺位, 新政府就把该国的会计体系恢复到二战前的那种模式; 在此后不断深化的会计体系的转型与发展进程中, 会计制度体现出与该国的经济传统相兼容的特征。

(二) 计划经济时代波兰会计的职能受到限制

在计划经济时代, 波兰会计的职能受到较大的限制, 抑制了现代会计的发展。第二次世界大战结束后, 波兰建立了人民共和国, 国家通过没收原纳粹德国的资产以及随后实行的对本国企业的公有化而取得了企业的所有权, 控制了国民经济命脉, 主导了国民经济活动, 生产、交换、分配、消费等均由国家控制, 私人部门的发展被压制。从波兰企业融资结构看, 计划经济时代的企业融资方式以银行信贷为主, 当时的波兰中央银行又是归国家所有的单一制银行, 不存在专业的商业银行, 银行信贷也是向国有企业提供的。企业即使获得了银行贷款, 也无法在市场上买到所需的物资。在计划经济体制下, 波兰经济呈现物资短缺特点^③。现代会计的重要职能是为资源的有效配置而提供财务信息, 但在计划经济时代资源约束的背景下, 却不需要会计提供这种职能, 取而代之的是对产出进行预计的工程技术人员。波兰进入计划经济时代之后, 原有的会计职能发生了转变, 经济决策的主体从众多参与经济活动的微观单元转移到政府机构, 会计所能够

^① Nobes, C., *Towards a General Model of the Reasons for International Differences in Financial Reporting*, Abacus, 1998, Vol. 34 (2), pp. 162 - 185.

^② Krzywda, D., Bailey D., Schoeder, M., *A Theory of European Accounting Development Applied to Accounting Change in Contemporary Poland*, *European Accounting Review*, 1995, Vol. 4 (4), pp. 625 - 655.

^③ 科尔奈将其描述为生产瓶颈和资源约束, Kornai J., *Resource Constraint versus Demand - Constraint Systems*, *Econometrica*, 1979, Vol. 47 (4), pp. 801 - 819.

发挥作用的空间缩小，对会计人员的需求降低。在波兰计划经济时代，国家根据企业的需要而决定信贷发放，而信贷的需求方对于项目的合理性判断则居于次要地位，银行的干预可以防止企业破产，因此，会计对于借贷决策所能发挥作用的空间也是有限的。

第二次世界大战爆发后，股票交易所停止运营。在整个计划经济时代，随着工商业被全面国有化，投资计划是由国家制定的，并且所需资金也是由国家的银行提供的，资本市场和上市公司也就缺乏存在的必要性。直到 1991 年 4 月，华沙证券交易所才重新建立。现代会计是服务于资本市场的，其核心职能之一是为资本市场上的各类投资者提供信息。然而，波兰计划经济时代的资本市场和金融机构的发育有限，私人部门受到限制，现代会计职能缺乏充分发挥的前提条件。

三 波兰会计模式及其主要特点

现代会计学在核算基本原理上是一致的，但世界各国的会计模式却存在差别。会计学界对会计模式的成因问题进行了大量的研究，并对会计模式进行了分类，如法律模式、融资模式、会计报表主要使用者、税法模式、企业治理模式等。诺比斯认为，波兰会计制度属于规则导向型，而非原则导向型，侧重于体现银行债权人的利益，而不是外部权益所有者的利益^①。而 IFRS 则截然相反，它体现了外部权益所有者的利益，同时又是原则导向型。

波兰会计类型可以从会计信息使用者的角度进行解释。当今波兰会计报表的主要使用者是国家和银行，这种状况的形成有深刻的历史根源。从这个角度分析，当今波兰会计实践中仍未体现“实质重于形式”的特点，在会计实际工作中仍习惯于“形式重于实质”；“真实与公允观”在波兰会计实践中普遍实行的难度依然较高，并且仍从属于准确、谨慎和符合法律规定的需要；国家对经济干预程度仍较大，使波兰会计职能侧重于计算应税收入，以便于国家更有效地向企业征税并对企业实施监管。政府直接持有一些企业的股份，本身也是企业的利益攸关者之一。国家也代表公共利

^① 科尔奈将其描述为生产瓶颈和资源约束。Kornai, J., Resource Constraint versus Demand - Constraint Systems, *Econometrica*, 1979, Vol. 47 (4), pp. 801 - 819.

益参与卡特尔的运营^①。税收当局在波兰会计制度的发展进程中扮演了重要角色，创造了波兰会计的一些基本概念。

从公司治理角度看，英美企业治理模式是单一董事会模式，企业不设监事会，由董事会负责企业的管理。波兰企业要设置监事会，监事会成员不仅包括雇员，而且还包括政府机构、银行以及其他类型的利益攸关者。波兰企业治理的这种特点也对波兰会计模式产生了影响，银行信贷方和国家是会计报表的主要使用者，而英美企业治理结构以股东为核心，银行信贷方和其他利益攸关者起到的作用有限，这使得英美会计模式下会计报表主要服务对象是投资者。

从融资角度看，波兰银行是企业资本的主要提供者，因此银行关注企业的偿付能力，对企业财务会计的要求倾向于“谨慎性”和“一致性”，对财务报表的“可靠性”的要求高于“相关性”。相比之下，“相关性”是投资者对财务报表的要求，有助于投资者进行资产配置决策。

四 波兰会计制度转型的动力

（一）经济转型的现实需要

波兰转型之初迫切需要恢复宏观经济的稳定。波兰对国有资产进行了私有化，并且构建了一套适用于新的市场机制的法律规制，以促进企业转型和私有部门的发展。私有化、垄断性国有企业的清算、企业转型、企业间的并购等行为，需要通过资本市场进行产权或股份交易，为此，波兰按照巴黎证券交易所的模式建立了华沙证券交易所。波兰会计的职能在计划经济时代被长期压制，转型启动后，现代会计的功能不可或缺。波兰转型后，企业之间自由而频繁的交易出现了大量应收、应付项目，会计计量方法上需要实行权责发生制。企业之间的股份交易与并购行为需要准确的资产价格信息。当资本市场的流动性日益增强、资产价格处于频繁变动状态时，公允价值概念就更为重要。随着公司成为盈利主体，财务指标对于公司的投融资决策的重要性凸显，国内外各类投资者需要通过财务报表来分

^① Krzywda, D., Bailey, D., Schroeder, M., An Analysis of the Differences between IFRS and Polish Accounting Regulation: Evidence from the Financial Statements of Listed Entities on the Warsaw Stock Exchange for the Calendar Years Ending 2001, 2003 and 2004, Accounting in Europe, 2007, Vol. 4 (1), pp. 1 - 29.

析企业的财务状况、盈利能力、现金流等信息，进行资产配置决策。

（二）来自外部的因素推动了波兰会计的快速转型

转型初期的波兰面临会计模式的选择问题，加入欧盟的长期目标对该国会计模式产生了很大的影响。欧盟对波兰会计体系的转型起到了重要作用。波兰转型后的一个重要目标是完全融入欧洲，取得欧盟成员国资格。20 世纪 90 年代下半期，波兰为最终达成《准入协定》（Accession Agreement）并获得欧盟成员国资格而付出了相当大的努力。为了达到这个目标，波兰于 1996 年 8 月成立了欧洲一体化委员会^①，于 1997 年 1 月颁布实施《国家一体化战略》（National Integration Strategy）；1998 年 3 月 31 日，波兰启动了与欧洲理事会关于欧盟成员国资格的谈判^②；2003 年 4 月 16 日签署《准入条约》（Treaty of Accession）；2004 年 5 月 1 日，波兰正式加入欧盟。20 世纪 90 年代，波兰为取得欧盟成员国地位，不仅接受了大量的欧盟指令，而且还以欧盟会计体系为基准，把欧盟的会计准则纳入本国的会计制度框架之中，以较快的速度推动了本国会计体系的进一步转型。欧盟对波兰的要求是系统的、全面的，涉及波兰经济的各个层面；波兰也按照欧盟的要求不断地对本国会计法进行修订，目的是与欧盟法律保持一致，这是波兰加入欧盟的一项前提条件。从 1991 年会计法到 1994 年会计法，波兰只用了 3 年时间就改变了会计的税法导向，实现了财务会计与税务会计的分离，并吸收了国际会计准则的许多内容。

与独联体国家、其他中东欧国家相比，波兰会计体系的转型过程更为迅速。以邻国乌克兰为例，乌克兰会计体系保留了更多的税收导向，财务会计与税务会计的分离过程更长，会计准则国际趋同的时间也更长，采用 IFRS 的时间也更晚，直到 2012 年才采用。甚至与欧盟老成员国相比，波兰的会计体系的转型进程也算是比较快的，欧盟国家把这些指令写入法律的平均时间长达 10 年^③。

加入欧盟促进了波兰经济的发展。2008 年国际金融危机前夕，波兰通过结构改革和经济稳定推进了市场化进程。加入欧盟促进了波兰国际贸易

① 成立欧洲一体化委员会的目的是启动与欧盟在法律制度方面的协调与调整工作，并对该国的法律草案内容与欧盟法律的趋同性进行评估。

② 双方会谈之前，波兰方面就本国国内法律与欧盟法律之间的一致性进行了核查，这是欧盟吸纳新成员国的前提条件。

③ 以第四号指令为例，意大利历时 13 年才把该指令写入本国法律；西班牙历时 11 年；希腊历时 8 年。

的发展和外资的进入，也推动了国内资本市场的发展。波兰经济的发展又推动了该国会计准则的国际趋同进程。

（三）政府与民间职业团体在会计转型中的作用

波兰会计转型是在内外因素的推动下，在政府主导下进行的。该国在转型初期，由于建立新会计体系的紧迫性，没有足够的时间去研究并在很短的时间里构建完美无缺的全新的制度架构。由于波兰民间会计团体长期受到压抑，在当时的条件下，只能由政府来推动会计转型，并且选择与波兰现实条件最接近、可能引起冲突最少的新制度架构。于是，二战前曾经实行过的会计体系就成为转型后新会计体系的基础，并在新形势下为适应转型后的现实需要而重新发挥作用。这种情况不仅可以解释波兰会计体系的转型，而且也可以解释该国其他领域的转型。例如，二战前颁布的1934年商法就成为波兰20世纪90年代的立法基础之一；转型后的波兰以巴黎证券交易所为原型，恢复了华沙证券交易所；该国中央银行也重新取得独立地位。与此同时，一些与波兰国情相类似或者相兼容的制度，也被快速纳入波兰的制度架构之中。

波兰会计职业团体的发展相对有限。虽然波兰会计学术界的专家和商业审计公司均参与到会计准则的制定之中，但是，波兰会计准则委员会是隶属于财政部的。在波兰会计体系的转型进程中，波兰会计职业团体也得到了一定的发展，并且表达了参与会计准则制定的愿望^①。但是，在会计规制制定的权力架构中，政府是处于主导地位的。

（四）FDI 和国内资本市场发展的推动作用

波兰会计快速发展的其他动力，主要包括FDI和国内资本市场的发展。波兰转型后，尤其是在加入欧盟后，吸引了大量的外资，FDI不仅推动了波兰经济的发展，而且促进了跨国并购的发展，并进一步推动了波兰会计准则的国际趋同进程。波兰资本市场虽然具有不发达国家的特征，但华沙证券交易所现已成为中东欧最大的证券交易所，该证券交易所同时也是欧洲范围内发展最快的。截至2016年9月27日，该交易所上市公司达到483家，其中53家是外国公司，430家是本国公司，交易所资本化总额达到约9811亿兹罗提^②。资本市场的发展在一定程度上提高了波兰企业的外部股

^① Walinska, E., Urbanek, P., Changes in the Accounting Law: Evolution or Revolution, Accounting Theoretical Notebooks, 2001, Vol. 4 (60), pp. 208 - 226.

^② 华沙证券交易所, https://www.gpw.pl/analizy_i_statystyki_en

权融资的比例，改变了波兰企业融资主要依赖于银行信贷的状况。此外，资本市场的发展也有利于波兰企业治理水平的提高，提高了股份的流动性，改善了股权结构，吸引了更多的外部权益投资者，对波兰会计制度的发展起到了推动作用。

（五）波兰采用 IFRS 存在有利的一面

波兰会计体系国际化进程的重要标志是会计准则的国际趋同，即 IFRS 的采用。对于波兰企业而言，采用 IFRS 有利于提升会计信息质量，提高财务报表的可比性、有用性和透明度。波兰企业的财务报表与外国企业财务报表的可比性得以提高后，会促进跨国公司对波兰企业的投资并购，提高股权的流动性，并进而降低资本成本。采用 IFRS 也有助于提升波兰公司的形象，提高外国投资者的信心。波兰银行采用 IFRS 后，外国投资者对波兰银行的信心得到了增强，2005 年实施 IFRS 后，波兰银行部门的跨境并购更为频繁，国际评级也得到提高。对于准备首次公开募股的公司而言，自愿采用 IFRS 后，这些公司的财务状况、盈利能力等会计信息就能够被国际投资机构、审计机构获取并加以评估，这被认为是财务报表更可信的标志之一。而对于集团公司而言，自愿采用非合并报表，又可以节省编制合并报表的费用。外国公司在波兰的分支机构自愿采用 IFRS 后，也可以节省财务报表的编制、转换而产生的支出。

五 波兰会计转型中的主要问题探讨

（一）财务报表与税务报表的分离问题

波兰转型后，对税收导向的会计制度进行改革，使企业的财务报表与税务报表实现了分离，波兰企业现已无法在会计科目表的基础上计算所得税。在波兰，无论是采用 IFRS 的企业，还是采用本国会计准则的企业，损益表的净收益项目均已无法作为计算纳税的起点。财务报表与税务报表的分离是英美会计模式的特征之一。而在传统的欧陆会计模式下，以财务报表为基础计算应纳税额，可以降低企业的财务处理成本。在资本市场不发达、外部投资者不是会计报表的主要使用者的国家，采用税收导向型会计制度的财务报表是更合适的。从波兰的具体情况看，随着 FDI 的迅速增加，大量的外国公司对波兰进行投资，上市公司、外资企业、大企业采用 IFRS。财务报表与税务报表的分离虽然提高了企业财务报告的编制和转换成本，但是上述企业采用 IFRS 所获取的收益足以弥补这项成本。而对于很多波兰

本地小企业而言，这些企业并不是外资并购的目标，它们对资本市场的参与度也很低，这类企业如果不能以财务报表为基础计算纳税额，反而就会提高它们财务报表的编制和转换成本。

（二）关于公允价值与“实质重于形式”原则在波兰适用性的探讨

IFRS 提出的公允价值概念和“实质重于形式”原则，是为外部权益投资者和债权投资者的投资决策服务的，适用于资本市场健全、金融工具丰富且价格频繁变动的发达国家。IFRS 属于发达国家的会计模式，是全球化过程中资本寻求国际配置的产物。然而，公允价值和“实质重于形式”的原则，在波兰和中东欧其他国家、俄罗斯及中亚国家却遇到实施上的困难，这种情况在新兴经济体和转型国家普遍存在。

在波兰转型初期，私有企业数量相对较少，资产交易相对较少，资本市场发挥的作用有限，公允价值缺乏实际意义。即使在转型多年并采用 IFRS 后，波兰的很多资产依然不存在活跃的市场。许多波兰大企业也在财务实践中遇到了很难以公允价值为基础进行客观定价的情况^①。波兰企业财务会计人员也常常对公允价值感到难以理解^②。在波兰以及许多新兴经济体和转型国家，传统上的计价方式主要采用历史成本，同时表现出“形式重于实质”的特征，其原因如下：一是波兰的法律属于欧陆法系，在这种成文法模式下，会计人员习惯于按照规定的要求来处理账务，更加重视书面凭证，因而表现出“形式重于实质”的习惯倾向；二是国家更强调纳税收入，赋予税务主管部门更大的权力以保证税收，这使税务征管机构要求企业遵守税法规定，提供合法的书面凭证，因而更注重历史成本；三是波兰企业融资不以外部权益投资者为主，而是以银行信贷为主，波兰资本市场又不够发达，国家对企业的参与程度也较高，这导致波兰传统上的会计计量方式更偏重资产价值，从而使历史成本成为习惯性思维；四是历史上的德国会计模式、苏联会计模式对波兰会计影响根深蒂固，德国和苏联模式之间虽然存在区别，但是也有共性，即“形式重于实质”和计价上的谨慎性；五是 IFRS 作为新规则，需要大量时间去学习，学习成本较高，大量的波兰中小企业难以承担，因此，中小企业仍习惯于规则导向、税法导

^① Kucharczyk, B., The Fair Value Valuation of Financial Assets – the Practice of Polish Banks, Theoretical Accounting Notebooks, 2009, pp. 89 – 103.

^② Kizukiewicz, T., Rules on Disclosure of Biological Assets in the Accounts of Agricultural Units According to International Financial Reporting Standards, 2009, pp. 99 – 108.

向的会计模式。因此，波兰如果要求所有类型的企业全面采用公允价值，势必会遇到较大的问题。IFRS 要求会计处理遵循“实质重于形式”的原则，但由于法系的特点、历史原因、文化背景、学习成本等多方面原因，波兰会计人员在具体处理上往往习惯于“形式重于实质”的方式。

（三）采用 IFRS 的其他问题

在波兰，IFRS 是一项新的会计知识体系，由于引入了公允价值概念、实际利率法等处理方法以及“实质重于形式”原则，会计核算在波兰的具体实践中容易变得更为复杂，对于许多波兰企业而言，在现实中更难以操作。采用 IFRS 的成本包括学习成本、财务报表转换成本以及对可能出现的新上市系统的适应成本，对于波兰本国的那些不以国际化为目的的中小企业来说成本过高。IFRS 是原则导向型会计准则，需要有经验的会计师的职业判断。而波兰会计人员普遍习惯于按照规则要求被动地进行账务处理，缺乏主动的职业判断。从思想观念方面进行分析，计划经济时代对当今波兰的文化与社会背景、思想观念产生了影响，而转型后的经济体制又建立在这种现实条件的基础之上。虽然计划经济已经基本上被市场经济体制所取代，但计划经济时代的思想观念也对转型后的波兰产生了影响，长期形成的思维模式难以在短期内改变，波兰会计人员更习惯于按照具体规定进行会计处理，难以适应 IFRS 中的原则导向、“实质重于形式”、公允价值等一系列新概念。

关于公允价值的负面评价也见于国际上会计学者的研究。例如，P. 然 (P. Jain) 认为公允价值的使用使财务报表表现出更大的变动性和主观性。公允价值对于审计人员来说也成为一项挑战^①。

（四）其他不利因素

在波兰会计转型与发展这一进程中存在的不利因素还包括：会计体系转型的初始条件并不优越，转型面临的困难和阻力较大。波兰向市场经济体制的转型是全方位的，具有复杂性和长期性。直到 20 世纪 90 年代中期，波兰仍不具备采用国际会计准则的条件，同时又缺乏强有力的会计师团体，因此，在波兰会计体系转型的最初几年里，很难一次到位地全面接受国际会计准则。1992 年，波兰开始实行公司税，但这个税收系统较为复杂，又缺乏透明度。税制改革的相对滞后阻碍了波兰会计的发展。同时，波兰的

^① Jain, P., IFRS Implementation in India: Opportunities and Challenges, World Journal of Social Sciences, March 2011, Vol. 1, No. 1, pp. 125 - 136.

政府机构效率相对欠佳。世界银行在其 2006 年报告中指出，波兰政府机构相对而言缺乏效率，波兰整个政府体系都缺乏这样一个健全的体系，使之能够在未来以最优的方式应对公共部门在日常管理中遇到的挑战。

六 总结与展望

对波兰会计体系的发展与转型的研究可以以 19 世纪为起点。波兰历史曲折，资本主义发展时期形成的经济、政治和法律模式，为波兰当今的经济模式、融资模式和企业治理模式打下了基础，对波兰会计模式产生了深远的影响。数十年的计划经济时代压抑了现代会计的职能。波兰会计体系的转型在经济转型的现实需要、外部动力、外资与资本市场发展、强势政府与弱势会计职业团体诸多因素的共同作用下，取得了快速发展。但是，计划经济时代之前的经济、法律、融资和企业治理模式影响深远，加上思想观念的惯性，虽然波兰采用了 IFRS，但是实际效果仍有限。相当多的波兰企业，尤其是中小企业采用 IFRS 仍存在较大困难。IFRS 与英美会计模式接近^①，而波兰经济模式、法律模式与英美差别较大，原则导向的 IFRS 需要经验丰富的会计人员进行主观的职业判断，而由于国内的现实条件和历史上形成的思维惯性，波兰本国的会计人员在实践中难以熟练和有效地运用 IFRS 原则。波兰会计制度要实现真正的国际化，并使 IFRS 成为企业的自发需求，最终全面采用 IFRS，还需要经历漫长的过程，原因是波兰经济模式、法律模式、融资模式、资本市场发展、企业治理模式、历史文化传统等许多方面与 IFRS 的实质内涵不尽兼容，而这种状况是在多年的历史中形成的，难以在短期内根本改变。IFRS 本身也在不断发展完善之中，随着全球化的深入发展和波兰经济增长、资本市场的进一步发育，波兰国内自愿使用 IFRS 的企业有望不断增加，波兰会计职业团体也有望日益壮大并且会在会计政策的制定方面发挥更大的作用。综上所述，IFRS 与波兰本国会计规制将在长期内保持并行状态。

(责任编辑：李丹琳)

^① 诺比斯把 IFRS 和英美会计模式归为同一类。