



Grey Scale #13



A 1 2 3 4 5 6 M 8 9 10 11 12 13 14 15 B 17 18 19



# INSTYTUT EKONOMIKI OBRONY

KONCEPTUALNE I NORMATYWNE  
ODNIESIENIA ZASAD  
RACHUNKOWOŚCI BUDŻETOWEJ

Temat 12.1. "S T A N D A R D - 1"

## MATERIAŁY I STUDIA

61273

Biblioteka Główna  
Akademii Obrony Narodowej  
541602



05-001602-002

AKADEMIA OBRONY NARODOWEJ  
Wydział Strategiczno-Obronny

Warszawa



WYDZIAŁ STRATEGICZNO - OBRONNY  
INSTYTUT EKONOMIKI OBRONY



8

KONCEPTUALNE I NORMATYWNE  
ODNIESIENIA ZASAD RACHUNKOWOŚCI  
BUDŻETOWEJ

Temat 12.1. "S T A N D A R D - 1"

~~5/1602~~



OPRACOWAŁ

ppłk mgr Zbigniew LEBIEDZIEWICZ

---

W R R S Z A W A 1991 r.

## S P I S   T R E Ś C I

1. Wstęp .....	1
2. Teoretyczne odniesienie normatywnych zasad rachunkowości.....	3
3. Formalne i opisowe charakterystyki standardów rachunkowości budżetowej.....	14
4. Identyfikacja współczesnych konceptualnych i normatywnych podejść do stanowienia standardów rachunkowości budżetowej.....	25
4. 1. Francja.....	27
4. 2. Wielka Brytania.....	29
4. 3. Stany Zjednoczone Ameryki.....	31
4. 4. Organizacja ds Współpracy Gospodarczej i Rozwoju.....	34
4. 5. Organizacja Narodów Zjednoczonych.....	37
4. 6. Komitet Międzynarodowych Standardów Rachunkowości.....	38
4. 7. Międzynarodowa Federacja Księgowych.....	40
4. 8. Europejska Wspólnota Gospodarcza.....	41
4. 9. Zmiany w systemie polskiej rachunkowości.....	45

## 1. Wstęp

Rachunkowość jako nauka stosowana i technika społeczna operuje wieloma pojęciami, normami i zasadami, które w miarę jej rozwoju nabierają coraz bardziej charakteru normatywnego. W dłuższym okresie czasu normy te i zasady ulegają przeobrażeniom, jest to zjawisko naturalne. Poznanie tych zmian oraz teoretycznych odniesień normatywnych zasad rachunkowości staje się koniecznością, ze względu na umiędzynarodowienie procesów standaryzacyjnych i wzrostu roli rachunkowości w procesach gospodarczych.

Niniejsze opracowanie jest próbą identyfikacji współczesnej rachunkowości, ukazania jej konceptualnych i normatywnych odniesień standardów oraz problemów w zakresie instytucjonalizacji i umiędzynarodowienia zasad rachunkowości.

Praca stanowi pierwszą część tematu badawczego pt. "Standaryzacja rachunkowości w siłach zbrojnych", która jednocześnie jest teoretycznym uzasadnieniem dalszych prac badawczych dotyczących w pierwszej kolejności opisowi formalno-prawnego kształtu standardów rachunkowości w wojsku, a następnie budowy teoretycznego modelu rachunkowości w wojsku.

W pierwszym rozdziale zostały wyjaśnione i zdefiniowane podstawowe pojęcia z zakresu rachunkowości oraz zostały zaprezentowane różne koncepcje podejść do stanowienia normatywnych zasad rachunkowości. Rozdział ten spełnia rolę wprowadzenia do całego tematu, uściśla pojęcia i określa problemy, które powinny być wyjaśnione w dalszej części pracy.

Rozdział drugi poświęcony jest problemom wyznaczania formalnych i opisowych charakterystyk standardów rachunkowości szczególnie jakościowych. Rozważania te oparte zostały o rozwiązania

i metody już funkcjonujące w krajach zachodnich. Jednak na początku tego rozdziału dosyć gruntownie zostało wyjaśnione pojęcie "standard", jego geneza oraz współczesne znaczenie i rola w rozwoju rachunkowości.

Rozdział trzeci stanowi przegląd współczesnych konceptualnych i normatywnych podejść do stanowienia standardów rachunkowości. Na tym tle ukazane są tendencje w zakresie harmonizacji rachunkowości w skali międzynarodowej oraz głębszej jej instytucjonalizacji w zakresie stanowienia standardów rachunkowości. Przegląd krajowych rozwiązań stanowienia standardów dotyczy: Francji, Wielkiej Brytani i Stanów Zjednoczonych jako przedstawicieli państw o różnych typach podejść do tych problemów. Scharakteryzowane są w tym rozdziale również organizacje międzynarodowe mające największy wpływ na stanowienie standardów rachunkowości i ich harmonizację w wymiarze międzynarodowym, są to: OECD, ONZ, IASC, IFAC i EWG. Na zakończenie na tle dotychczasowych rozważań przedstawiona jest ogólna charakterystyka problemów polskiego systemu rachunkowości oraz perspektywy dalszego jej rozwoju.

W niniejszej pracy przyjęto, że pojęcie "rachunkowość budżetowa" jest zastąpione pojęciem "rachunkowość" jako mającego znaczenie szersze i zawierającego w pełni wszystkie problemy tego pierwszego. Na tak ogólnym etapie rozważań o problemach rachunkowości jest to uzasadnione.

## 2. TEORETYCZNE ODNIESIENIE NORMATYWNYCH ZASAD

### RACHUNKOWOŚCI

Wszelkie normy stosowane w życiu społecznym stanowią odbicie stosunków prawnych, politycznych i obyczajowych. Wraz z rozwojem cywilizacyjnym kształtowały się w społeczeństwie tradycje normodawcze, które przejawiały się stanowieniem określonych przepisów prawnych, bądź ogólnie przyjętych standardów środowiskowych i zawodowych. Obecnie rola i znaczenie norm w życiu publicznym wzrosła do takiego stopnia, że określają one zasady funkcjonowania wielu dziedzin życia społecznego. Działalność gospodarcza stanowi tę dziedzinę, w której normy odgrywają zasadnicze znaczenie. Współcześnie w wielu modelach gospodarczych działalność ta oparta jest o ścisłe unormowania, standardy, które regulują szczegółową działalność w tym zakresie. Trudno zatem można dziś mówić o problemach działalności gospodarczej, pomijając jednocześnie zagadnienia jej unormowań.

Rachunkowość jako pełny, ugruntowany system ewidencji gospodarczej, będący jednocześnie elementem systemu gospodarczego stanowi szczególny przykład tendencji unormowań życia gospodarczego. Najnowsze światowe badania rachunkowości w zakresie jej normatywnego charakteru z jednej strony, zaś z drugiej postępująca ekonomizacja prawa, świadczą o tym, że kwestia legislacyjnych uwarunkowań staje się jednym z ważnych, a jednocześnie najbardziej użytecznych tematów badawczych w rachunkowości. Motywem takiego podejścia jest postępująca internacjonalizacja działalności gospodarczej i z tym związane próby standaryzacji rachunkowości w skali regionalnej i globalnej.

Obecne próby przeobrażeń w systemie gospodarczym kraju

i dostosowywanie jego mechanizmów do unormowań krajów rozwiniętych wymagają również innego podejścia do systemu rachunkowości. Generalnie podejście to powinno zmierzać w kierunku ukształtowania takiego systemu rachunkowości, który byłby oparty w dużym stopniu o normy (standardy) przyjęte w krajach rozwiniętych. Takie ukształtowanie rachunkowości jest konieczne i niezbędne w celu ściślejszego zbliżenia obu typów systemów gospodarczych dla podniesienia poziomu współpracy.

Rachunkowość stanowiąca szczególny zbiór norm jest elementem systemu gospodarczego, który współcześnie odgrywa coraz bardziej znaczącą rolę i ma bardziej znaczący wpływ na efektywność działalności gospodarczej. Znaczenie i rola rachunkowości wzrasta wraz z doskonaleniem zasad jej funkcjonowania czyli doskonaleniem zbioru norm regulujących całość jej działalności. Powyższy zbiór norm może wynikać z teoretycznych, konceptualnych założeń nauki rachunkowości, bądź z usankcjonowanych odpowiednimi aktami normatywnymi norm prawnych. W praktyce ugruntowała się dominująca zasada, że zbiór norm regulujący zasady funkcjonowania rachunkowości jest tworzony poprzez wydawanie aktów prawnych, które normują całość tej działalności. Zatem, określając zasady rachunkowości powinno się nie tylko uwzględniać ich teoretyczny (konceptualny) charakter, ale w coraz większym stopniu pragmatyczny.

Istnieje cały szereg koncepcji, modeli i definicji, które w zależności od przyjętego punktu odniesienia w różny sposób uzasadniają cel, znaczenie i przedmiot rachunkowości. Biorąc pod uwagę różnorodność podejść do tych zagadnień, oraz fakt, że wiele z nich jest już nieaktualnych, wydaje się koniecznym przedstawienie i zaprezentowanie tylko tych pojęć i koncepcji teoretycznych

zasad rachunkowości, które obecnie są przyjęte i akceptowane, oczywiście pomijając cały szereg zagadnień już zdezaaktualizowanych. Zatem, zaprezentowanie wybranych teoretycznych poglądów na temat zasad rachunkowości oraz ich unormowań określi w sposób jasny i syntetyczny punkt odniesienia dla dalszej części pracy.

Na podstawie bogatej literatury zawodowej i naukowej trudno jednoznacznie określić pojęcie "rachunkowość". Termin ten historycznie i również współcześnie interpretowany jest różnorodnie, tak w literaturze światowej jak i polskiej.

Pojęcie rachunkowości co najmniej od dziewiętnastego wieku utożsamiane było z pojęciem księgowości i oznaczało system ewidencyjny oparty na zasadach księgowości kupieckiej (podwójny zapis) bądź oparty o zasady kameralistyczne (pojedynczy zapis). Oba te pojęcia tj. "księgowość" i "rachunkowość" powstały prawie jednocześnie. Pierwszy z nich bierze swą etymologię z ksiąg, a zatem z elementów rejestracyjnych ewidencji, drugi zaś z czynności rachunkowych, które towarzyszą czynnościom rejestracyjnym.

Pomimo pojawiających się już przed drugą wojną światową tendencji do rozróżniania znaczenia obu pojęć, pewne niejasności terminologiczne i zamiennosc stosowania obu określeń utrzymuje się jednak w naszym języku do dziś.

W praktyce ewidencji przewagę ma "księgowość", natomiast preferowane przez teorię i naukę ma "rachunkowość" jako uważane za pojęcie szersze. Zatem, można mówić o istnieniu w naszym języku powszechnie przyjętego poglądu <sup>1)</sup>, że rachunkowość jest pojęciem szerszym<sup>2)</sup> i że obejmuje w całości księgowość jako system

---

1. Znajduje on również analogie w językach obcych.

2. Por. M. Gmytrasiewicz, Teoretyczne podstawy modeli ewidencji księgowej, Warszawa 1977, s.8.

ewidencyjny, a ponadto jeszcze inne rozwiązania systemowe lub dorywczo prowadzone obliczenia i inne procedury przetwarzania danych.

Pierwsze klasyczne sformułowanie, które w Polsce zostało przyjęte pod wpływem ujęć niemieckich, określało rachunkowość jako połączenie<sup>3)</sup>

- a) księgowości
- b) rachunku kosztów (kalkulacja)
- c) statystyki
- d) planowania

Taką definicję rachunkowości zawierał pierwszy podręcznik tego przedmiotu, który ukazał się w Polsce po drugiej wojnie światowej<sup>4)</sup>. Tak sformułowane ujęcie praktycznie funkcjonowało w literaturze od lat powojennych do dzisiejszych. Jednak w tych warunkach było to raczej hasłem, obejmującym trzy dziedziny wiedzy teoretycznej i działalności praktycznej tj. księgowości, statystyki i sprawozdawczości.

Czynnikiem, który miał znaczący wpływ na poszerzenie interpretacji pojęcia rachunkowości była amerykańska rachunkowość zarządcza (managerial accounting). Rozwinęła ona zespół procedur rachunku kosztów, aktywizującego w kierunku planowania kosztów, ich normowania, szczegółowej kontroli ich rzeczywistej wysokości, a także rachunku ekonomicznego opłacalności produkcji<sup>5)</sup>. Ten aktywny charakter rachunkowości jako narzędzie zarządzania w ramach którego ewidencja księgowa jest tylko źródłem sprawdzonych danych, jest od dawna wyraźnie zarysowany we wszystkich krajach,

-----  
3. Por. Teoretyczne podstawy rachunkowości, praca zbiorowa pod red. nauk. T. Peche, PWE, Warszawa 1988, s.51.

4. Por. S. Skrzywan, Rachunkowość przedsiębiorstw handlowych i przemysłowych, cz.1, Ogólne zasady księgowości, Warszawa 1947, s.8

5. Zob. Teoretyczne podstawy....., op.cit., s.51.

w których gospodarka opiera się na mechanizmach rynkowych. Można zatem powiedzieć, że im bardziej mechanizm ten jest dominujący, tym zapotrzebowanie na informacje wynikające z księgowości wzrasta w zakresie wykorzystania ich w zarządzaniu i odwrotnie.

Ta współczesna koncepcja wykorzystania rachunkowości w zarządzaniu w całym okresie powojennym nie znalazła zastosowania w naszym systemie rachunkowości. W konsekwencji już na początku lat pięćdziesiątych przyjęto u nas doktrynę radziecką, zgodnie z którą rachunkowość interpretuje się jako system ewidencyjny (obok statystyki i ewidencji operatywnej) obejmujący:

- a) ewidencję księgową
- b) rachunek kosztów
- c) sprawozdawczość finansową

Takie ujęcie rachunkowości w praktyce i w literaturze dotrwało do dziś, gdzie dominującą funkcją tego systemu ewidencyjnego była kontrola w zakresie wykonywania zadań planowych, a dopiero na drugim planie funkcja zarządcza i informacyjna.

Zmiany prowadzone w systemie gospodarczym zmuszają do zrewidowania takiego podejścia do rachunkowości, określenia jego nowej roli i funkcji, a także określenia podstawowych pojęć.

Tak więc obecne próby określenia miejsca rachunkowości w systemie gospodarczym, powinny rozpocząć się od odpowiedzi na pytanie: czym jest rachunkowość?

Mała encyklopedia rachunkowości<sup>6)</sup> definiuje rachunkowość jako jednostkowy "... system ewidencji zjawisk gospodarczych(...) jej przedmiotem są procesy (...) i środki biorące udział w tych

6. Mała encyklopedia rachunkowości, PWE, Warszawa 1971, s.575.

procesach. Jest to definicja zbliżona do tej, którą podał S. Skrzywan<sup>7)</sup>: "Rachunkowość jest szczególnym rodzajem jednostkowej ewidencji gospodarczej. Stanowi on system ciągłego w czasie ujmowania, grupowania, prezentowania i interpretowania wyrażonych w pieniądzu i bilansujących się ogólnych i szczegółowych danych liczbowych w działalności gospodarczej i sytuacji majątkowej jednostki gospodarczej."

Tego rodzaju definicja rachunkowości jest porównywalna z innymi, formułowanymi w krajach o rozwiniętych systemach rynkowych. Przykładem tak zbieżnego podejścia są poglądy R.H.Parkera, który uważa, że rachunkowość to: "...przygotowywanie i komunikowanie użytkownikom informacji finansowych i ekonomicznych", dodaje ponadto, że z rachunkowością związany jest "...pomiar, zwykle w jednostkach pieniężnych, transakcji i innych zdarzeń odnoszących się do podmiotów rozrachunkowych"<sup>8)</sup>. Można zatem przyjąć, że rachunkowość jest pojęciem stosunkowo uniwersalnym, chociaż według St. Skrzywana, jej charakterystyki ulegają zmianom w czasie.<sup>9)</sup>

Dla pełniejszego zrozumienia roli rachunkowości niezbędne jest rozpatrzenie jej nie tylko w tradycyjnym ujęciu ewidencyjno-rachunkowym, ale i w daleko szerszym kontekście uwarunkowań społecznych i gospodarczych.

Takie szersze ujęcie rachunkowości prezentuje E. Burzymowa, która akcentuje wyraźnie stymulacyjną funkcję rachunkowości<sup>10)</sup>, gdyż tylko wtedy, gdy realnie ono zaistnieje można mówić o tradycyjnie ujmowanych w literaturze funkcjach rachunkowości takich

7. Skrzywan St., Teoretyczne podstawy rachunkowości, PWE, Warszawa 1963, s.5.

8. R.H.Parker, Macmillan Dictionary of Accounting, Macmillan Press, London 1985, s.3.

9. Por. St. Skrzywan, Rachunkowość w Polsce Ludowej, w: Rachunkowość polska, PWE, Warszawa 1967, s.11.

10. Stymulacyjna funkcja rachunkowości polega przede wszystkim na aktywnym oddziaływaniu jej mechanizmów na podwyższanie efektywności gospodarczej.

jak: informacyjna, kontrolna i analityczna<sup>11)</sup>. Tak więc E.Burzym nadaje podstawową rangę jakościowym charakterystykom rachunkowości.

Nieco inne podejście w stosunku do zakresu rachunkowości i spełnianych przez nią funkcji, prezentuje T.Peche, który twierdzi, że :<sup>12)</sup>

1. Występuje jeszcze ciągle tendencja do utożsamiania rachunkowości i księgowości. Według Pechego uzasadniona jest ona historycznie, co więcej odpowiada sytuacji zintegrowanych informatycznych systemów zarządzania, w których wyróżnikiem ewidencji księgowej jest przede wszystkim metoda bilansowa, a rachunek kosztów zostaje mniej lub bardziej wyodrębniony.
2. Przyjęta w Polsce i w innych krajach postkomunistycznych definicja rachunkowości jako powiązania ewidencji księgowej, rachunku kosztów i sprawozdawczości finansowej oznacza pewne poszerzenie pojęcia rachunkowości w stosunku do pojęcia ewidencji księgowej. Takie podejście jest jednak tylko zaakcentowaniem systemowego jej rozwoju przy zachowaniu tradycyjnych funkcji rachunkowości, a także jej metodologii. Według Pechego jest tutaj względna pasywność takiego układu, a także ograniczenie zakresu informacji w stosunku do rzeczywistych potrzeb w procesach zarządzania. Zaletą zaś jest pełne rozciągnięcie funkcji kontrolnej systemu na cały obszar zainteresowań.
3. Wyeksponowanie funkcji informacyjnej rachunkowości w warunkach współczesnego zarządzania w krajach rozwiniętych powoduje przede wszystkim aktywizację rachunku kosztów oraz dołącza

---

11. E. Burzym, Stymulacyjna funkcja rachunkowości i inforatyki w podnoszeniu efektywności gospodarowania, w: Materiały konferencyjne AE, Kraków, 1985, ss.11, 13-14.

12. Por.T.Peche, Teoretyczne podstawy...,op.cit.,s.57.

do niej elementy planowania i zarządzania finansowego - jest to tzw. rachunkowość zarządcza. Dalsze pogłębienie tej tendencji, skądinąd uzasadniona potrzebami współczesnego zarządzania, może oznaczać utratę jednolitej podstawy metodologicznej oraz doprowadzić do utożsamiania rachunkowości ze zintegrowanym systemem informacyjnym zarządzania w warunkach pełnej komputeryzacji, co nie znajduje potwierdzenia w praktycznej organizacji tych systemów. Z drugiej strony, poszerzenie rynkowych form gospodarowania w państwach postkomunistycznych musi prowadzić do interpretowania rachunkowości w sposób zbliżony do tego właśnie punktu widzenia.

4. Włączenie do pojęcia rachunkowości zakresu jej zastosowań makroekonomicznych jest w pełni uzasadnione z punktu widzenia metody bilansowej, może to też być uznane za rozszerzenie problematyki sprawozdawczości finansowej, jako części rachunkowości.

Z powyższego wynika, że T. Peche wyraźnie akcentuje funkcję informacyjną rachunkowości i jej coraz aktywniejszą rolę w stosunku do systemów zarządzania, ale jednocześnie nie zauważa normatywnego charakteru rachunkowości.

Pomimo dużego zróżnicowania w definiowaniu oraz w określaniu współczesnej roli i znaczenia rachunkowości można wyodrębnić pewne wspólne elementy. A. Jarugowa wyodrębniła je jako bezsporne<sup>13)</sup>

1. Rachunkowość jest systemem ewidencji gospodarczej, który posiada właściwe sobie metody.
2. Jako system ewidencji rachunkowość zajmuje się przetwarzaniem zbiorów zdarzeń.
3. Atrybutem każdego zdarzenia należącego do zbiorów danych przetwarzanych przez rachunkowość jest przynależność do zbioru

---

13. A. Jarugowa, J. Skowroński, Rachunek kosztów w systemie informacyjnym przedsiębiorstwa, PWE, Warszawa 1986, s. 24.

wyróżnionych jednostek czasu.

4. Rachunkowość jest systemem ewidencyjnym należącym do określonego podmiotu gospodarującego wyróżnionego z otoczenia.
5. Ze względu na swoje funkcje (informacyjne i kontrolne) rachunkowość musi stosować szereg zasad postępowania (wzorców, standardów itp.) zapewniających jej szczególną jakość. Można tu wymienić takie właściwości jak: rzetelność, kompletność, sprawdzalność, zasady wyceny, przydatność informacji, zabezpieczenie przed błędami.

Można zatem powiedzieć, że powyższe wspólne elementy, charakteryzujące uniwersalny model rachunkowości świadczą o tym, że należy prowadzić dalsze prace badawcze pogłębiające i doskonalące system rachunkowości.

Biorąc pod uwagę dotychczasowy dorobek nauki rachunkowości można wyodrębnić <sup>e</sup>cztery podstawowe nurty badawcze<sup>14)</sup>.

- 1) "podejście prawdy absolutnej", afirmujące pojęcie zysku obiektywnego (prawdziwego), w podejściu tym odbiorca i jego cele pozostają na drugim planie,
- 2) "podejście użytkownika", explicite nastawione na odbiorcę informacji i jego cele,
- 3) "podejście konsekwencji ekonomicznych", zmierzające do zapewnienia odpowiedzialności pomiędzy regulacjami prawnymi rachunkowości (i jej modelami) a związanymi z nimi oczekiwaniami (w wymiarze mikro i makroekonomicznym),
- 4) "podejście rachunku odpowiedzialności", interpretujące praktykę rachunkowości w kategoriach rozliczania z ekonomicznej odpowiedzialności za efekty gospodarowania.

---

14. A. Jarugowa, Ekonomiczne konsekwencje stosowania niektórych zasad i modeli rachunkowości, w: Materiały konferencyjne AE, Kraków, 1985, ss. 31-34.

W tym miejscu należy zauważyć, że nurt badawczy określony jako "podejście konsekwencji ekonomicznych" zawiera m.in. całość problemów dotyczących normowań zasad rachunkowości, tak więc obejmujący tematykę niniejszej pracy.

Biorąc pod uwagę to, że w powyższej sytuacji zasady rachunkowości stanowią akty prawne<sup>15)</sup>, można mówić zatem o rachunkowości normatywnej. A. Jarugowa twierdzi, że można potraktować ją jako "narzędzie kontroli społecznej"<sup>16)</sup>.

Na tym tle powstało wiele dziedzin rachunkowości takich jak: rachunkowość społeczna, rachunkowość finansowa i zarządcza, rachunkowość odpowiedzialności społecznej i szereg innych.

Oprócz konceptualnego odniesienia zasad rachunkowości istnieje również odniesienie normatywne. Odniesienie to wynika z faktu, że rachunkowość jest dziedziną praktyki jak również z charakteru jej zastosowania.

Normatywny charakter rachunkowości wyrażający się w sferze semantycznej używaniem takich pojęć jak: regulacje, rozwiązania, normy, przepisy prawne oraz jej standardy, wynika w ujęciu formalno-prawnym, ze stosowania w nauce i praktyce rachunkowości odpowiednich reguł postępowania i odpowiadających im kategorii.

Wymienione pojęcia wywodzą się z odmiennych tradycji prawodawczych (zostaną określone w rozdziale następnym) dlatego na naszym gruncie nie są jeszcze zbyt rozpowszechnione i używa się je zamiennie.

Odniesienie normatywnych zasad rachunkowości jest w szczególności współcześnie jedną z najbardziej charakterystycznych jej cech. Obecnie można zaobserwować tendencje do coraz silniejszego

-----  
15. Oczywiście, akty prawne w sensie prawa ustawowego bądź prawa zwyczajnego.

16. A. Jarugowa, Rachunek kosztów w zarządzaniu przedsiębiorstwem, PWE, Warszawa 1986, ss. 21, 28-31.

obwarowywania zasad prowadzenia ewidencji księgowej szczegółowymi przepisami. Normy prawne zyskują wszędzie przewagę nad tradycyjną doktryną zwyczajową. Dzieje się tak już od wielu lat w krajach zachodnich. W Polsce zaś aktualnie dokonuje się próby w celu adaptacji wielu unormowań zasad rachunkowości, które funkcjonują już w krajach rozwiniętych.

Dotychczas funkcjonujący system rachunkowości w Polsce nie pozwalał na ścisłe określenie zakresu rachunkowości na gruncie prawodawstwa finansowo-księgowego ze względu na dużą częstotliwość zmian przepisów, działanie tzw. prawa powielaczowego, niejasność kompetencji prawodawczych i tym podobne czynniki. Tak, więc wydaje się, że należałoby dokonać próby oceny i porównać nasz zakres norm regulujący system rachunkowości, z zakresem wykorzystania norm międzynarodowych (standardów).

Taka ocena pozwoli określić, na ile nasz system rachunkowości jest spójny i zbliżony do rozwiązań światowych i jakie należałoby wykonać prace by ten stan zmienić. Dokonanie tak gruntownej analizy wymaga jednak w pierwszej kolejności ustalenia i scharakteryzowania wspólnych pojęć takich jak: norma, standard.

### 3. FORMALNE I OPISOWE CHARAKTERYSTYKI STANDARDÓW RACHUNKOWOŚCI BUDŻETOWEJ

W ramach gospodarki narodowej istnieją zawsze liczne podmioty gospodarujące, których działalność nie ma charakteru zarobkowego, co oznacza, że w ich ewidencji rachunkowej nie występują wszystkie te konta, które są w rachunkowości sfery produkcyjnej (np. konta sprzedaży). Podmiotami o takim charakterze są przede wszystkim jednostki systemu budżetowego państwa, budżetów terenowych, organizacje i instytucje społeczne, stowarzyszenia oraz fundusze celowe.

Specyfika działalności gospodarczej jednostek budżetowych polegającej przede wszystkim na całkowitym lub częściowym finansowaniu działalności przez budżet, wymaga również dostosowania odpowiedniego systemu ewidencji gospodarczej. Systemem ewidencyjnym, który "obsługuje" działalność sfery budżetowej jest rachunkowość budżetowa.

Rachunkowość budżetowa obok rachunkowości przemysłowej, rolnej handlowej i innych, stanowi jeden z wielu elementów całej rachunkowości. Dlatego poszczególne rodzaje rachunkowości swoje zasady i funkcje przejmują z ogólnej teorii rachunkowości i dostosowują je do swoich specyfik działania.

Można zatem przyjąć, że ogólne charakterystyki opisowe i formalne standardy wynikające z teorii i praktyki rachunkowości są dla rachunkowości budżetowej zbieżne i stanowią dla niej punkt odniesienia. Realizując powyższy temat, przyjęto, że ogólne rozważania dotyczące problemów standardów rachunkowości odnoszą się w szerokim wymiarze do problemów mających zastosowanie w rachunkowości budżetowej. Takie ujęcie pozwoli na szersze spojrzenie na proble-

matykę formalnych i opisowych charakterystyk standardów rachunkowości.

Rachunkowość jako nauka stosowana i technika społeczna operuje szeregiem pojęć, norm i zasad, które w miarę jej rozwoju nabierają coraz bardziej normatywnego charakteru. Normatywnym przejawem jej rozwoju są zauważalne przeobrażenia w zakresie zasad i norm.

Wymogi praktycznego prowadzenia rachunkowości powodują konieczność ustanowienia takiej bazy normatywnej, która sprzyjać będzie stabilności życia gospodarczego.

Dokonanie tego, wymaga doskonalenia działalności prawodawczej, ujednoczenia dyrektyw i zasad ujętych w postaci zbioru norm. Niewłaściwe ich zestawienie bądź konstrukcja może być przyczyną nieefektywnych, nieracjonalnych rozwiązań praktycznych.

Powyższy problem ulega komplikacji i staje się jeszcze bardziej złożony, jeśli uwzględni się, że pojęcia stosowane w rachunkowości wywodzą się nie tylko z tradycji i nauki, ale są również zbiorem pojęć wypracowanych przez ekonomię, prawo, finanse, nauki techniczne i szereg innych dyscyplin.

Doskonalenie procesu stanowienia norm prawnych rachunkowości, doskonalenie jej bazy normatywnej wymaga zdefiniowania pojęć odnoszących się do rachunkowości, takich jak: standard, norma prawna, zasada.

W nauce, mowie potocznej i w życiu gospodarczym pojęcia te są różnorodnie definiowane. W mowie potocznej norma oznacza : regułę, przepis, nakaz, zakaz, zasady postępowania itp.

Szczególą zaś cechą normy prawnej, wyróżniającą ją z ogółu norm, jest zabezpieczenie jej realizacji sankcją przymusu państwowego

---

1. Mała encyklopedia prawa, PWN, Warszawa 1980, s.369.

Nie jest to jednak powszechnie obowiązująca charakterystyka normy prawnej. Charakterystyka tego rodzaju wynika z tradycji tworzenia prawa w krajach Europy (poza Wielką Brytanią), gdzie dominuje tzw. "prawo ustawowe", co ściśle wiąże się ze stanowieniem przez organy państwa zhierarchizowanego systemu norm prawnych. Innego rodzaju charakterystyka występuje natomiast w krajach anglosaskich, gdzie dominuje system określany jako "common law", w którym organy stosujące prawo (na przykład sądy) są zarazem ciałami prawotwórczymi, kształtującymi system norm prawnych (wzorce, precedensy), przy czym nie jest konieczne ich zatwierdzenie przez organy państwa. Rozwiązania "common law" lub "prawa ustawowego" w czystej postaci, w wyniku historycznego rozwoju, ustąpiły miejsca systemom mieszanym, choć w poszczególnych krajach określone rozwiązanie ma dominujące znaczenie<sup>2)</sup>.

Od strony formalno-logicznej norma prawna, regulująca życie gospodarcze, może ponadto nie mieć klasycznej konstrukcji (hipoteza, dyspozycja, sankcja), które odpowiednio oznaczają<sup>3)</sup>:

- 1) warunki, jakie muszą być spełnione, aby można było komuś (czemuś) przypisać obowiązek lub uprawnienie
- 2) uprawnienie lub obowiązki (zwykle wymienione w przepisie równocześnie)
- 3) konsekwencje prawne zachowania niezgodnego z obowiązkiem prawnym (możliwość do określonego zachowania nazywana jest sankcją egzekucyjną)

Inną charakterystyczną cechą współczesnych regulacji normatywnych jest to, że hipoteza normy prawa może być pomijana,

---

2. Por. J. Wróblewski, Zasady tworzenia prawa, Łódź 1981, ss. 28-38  
3. Por. J. Kowalski, Wstęp do prawoznastwa, PWN, Warszawa 1979, ss. 108-109.

ponieważ: "... najczęściej nie wyraża celu polityki i nie zawsze jest nawet wyraźnie sformułowana w przepisach prawnych. Cele polityki są natomiast określane w tzw. aktach polityki, takich jak oświadczenia rządowe, związkowe i inne<sup>4)</sup>". Istnieje ponadto cały szereg norm, wytycznych, zaleceń, które nie mogą uchodzić za klasyczną formę prawną z racji nie w pełni wykształconego statusu instytucji wydającej standardy.

Na podstawie powyższych rozważań można założyć, że pojęcie "standard rachunkowości" jest uważany jako termin najogólniejszy.

Standard rachunkowości obejmuje zatem tak normę prawną rachunkowości w klasycznym rozumieniu, jak i normy, zasady i procedury rachunkowości, które zabezpieczone są sankcjami.

Powodem przyjęcia terminu "standard rachunkowości" jest też znaczna ogólność pojęcia "standard", które w języku polskim jest określane przez takie bliskoznaczne terminy jak: wzorzec, typ<sup>5)</sup> oraz analogia pojęcia "standaryzacja", które jest rozumiane jako "opracowanie w wprowadzenie jednolitych norm"<sup>6)</sup> do wykształconej przez tradycję rachunkowości procedurze systematyzacji jej zasad.

Przyjęcie terminu "standard rachunkowości" wynika też z powszechności użycia tego pojęcia w światowej literaturze poświęconej rachunkowości.

W Związku Radzieckim pojęcie "standard", przejęto z języka angielskiego, służy do określenia dokumentu normatywno-technicznego (zatwierdzonego przez organy państwa) ustanawiającego kompleks norm, zasad i wskazań w stosunku do obiektu standaryzacji, przy czym standard może dotyczyć tak przedmiotów materialnych jak i zagadnień organizacyjno-metodycznych<sup>7)</sup>.

---

4. Tamże, s.7.

5. Leksykon PWN, PWN, Warszawa 1972, s.1105.

6. Tamże, s.792.

7. Juridyczeskij Encikłopediczeskij Sławar, wyd. "Sowietskaja Encikłopedia", Moskwa 1984, ss.354.

W krajach anglosaskich pojęcie "standard rachunkowości" mimo tradycji "common law", funkcjonuje w powszechnym użyciu stosunkowo od niedawna. Istniejące w tych krajach od dziesiątek lat organizacje i instytucje, podejmujące badania zasad i metod rachunkowości oraz promujące pewne rozwiązania praktyczne, używały dla ich określenia głównie terminu "zasada rachunkowości" (oczywiście w szerszym bądź węższym znaczeniu). Ogólnie przyjmuje się, że upowszechnienie terminu "standard rachunkowości" nastąpiło na przełomie lat 60-tych i 70-tych, kiedy to zbiegło się utworzenie w Wielkiej Brytanii Komitetu Standardów Rachunkowości (ASC), założenie Komitetu Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (ISAC) oraz przekształcenie Rady Zasad Rachunkowości (APB) przy Amerykańskim Instytucie Biegłych Księgowych (AICPA) na Radę Standardów Rachunkowości Finansowej<sup>8)</sup>.

Formuły i wzorce ustanawiane i sankcjonowane przez te instytucje są odbiciem zasad wypracowanych przez naukę rachunkowości i z racji normatywnego charakteru określane mianem standardów. W procesie definiowania i systematyzowania standardów rachunkowości w krajach anglosaskich dominującą rolę z racji tradycji odgrywają środowiskowe organizacje księgowych, choć pojęcie "standard rachunkowości" obejmuje swoim zakresem również zasady rachunkowości ustanawiane przez inne organizacje i instytucje środowiskowe oraz organy państwowe<sup>9)</sup>. Szerokie ujęcie źródeł standardów rachunkowości jest szczególnie istotne, ponieważ o tym, że przy danym stanie wiedzy są one rozwiązaniami wzorcowymi decyduje swoiste porozumienie w ramach określonych zbiorowości lub instytucji, które je

---

8. J. Wołkowski, Normatywne uwarunkowania rozwoju rachunkowości, maszynopis, Uniwersytet Łódzki, 1988, s.20.

9. Por. D. McComb, International Accounting Standards in the context of the Evolution of an International Conceptual Framework, Un. of Southampton, 1984.

ustanawiają<sup>10)</sup>. Określenie "zasada rachunkowości", zwłaszcza w odniesieniu do zasad podstawowych, funkcjonuje oczywiście dalej, będąc równocześnie standardem rachunkowości.

Typowym natomiast krajem, w którym dominują standardy wywodzące się z prawa ustawowego (stanowionego przez organy państwa) jest Francja, gdzie osiągnięto niejako najwyższy stopień konsolidacji standardów, ustanawiając "Prawo Rachunkowości (PCG)<sup>11)</sup>". Również w tym kraju zaczęto od końca lat 70-tych, wraz z opublikowaniem projektu nowego PCG używać terminu "standard rachunkowości".

W skali globalnej zaznacza się obecnie tendencja uzyskiwania przez zasady rachunkowości, wypracowane w ramach organizacji i instytucji środowiskowych, statusu klasycznych norm prawnych, bądź zjawisko udzielania przez organy państwa instytucjom środowiskowym mandatu do ich promulgacji. Tendencje te oczywiście odnoszą się również do naszego kraju, w związku z czym należy się spodziewać znacznie szerszego niż do tej pory rozpowszechnienia terminu "standard rachunkowości"<sup>12)</sup>.

Ważnym problemem dla środowiska naukowego i zawodowego "rachunkowców" przy ustalaniu wzorcowych standardów jest ich wysoka jakość.

Jakość informacji tworzonej w systemie rachunkowości jest niemal niezmiennym punktem odniesienia dla większości dyskusji teoretycznych i rozważań na temat praktyki w środowisku naukowym i zawodowym.

---

10. Industrial Accountants encyklopedie dictionary, Washington 1964, s.516.

11. Por. A. Jarugowa, J. Skowroński, Reforma systemu rachunkowości we Francji - Plan kont 1979, "Rachunkowość nr6)1981.

12. W polskiej literaturze poświęconej rachunkowości pojęcie "standard rachunkowości" upowszechniła prof. A. Jarugowa, por. np.: Rachunek kosztów w zarządzaniu przedsiębiorstwem PWE, Warszawa 1985, ss. 15-26.

Istnieje stosunkowo zgodna opinia, że jakość informacji zawartej w sprawozdawczości finansowej zależy w decydującym stopniu od rozwiązań strukturalnych w obrębie nauki i praktyki rachunkowości<sup>13)</sup>. Podlegające ciągłym zmianom, komplikujące się coraz bardziej z biegiem czasu warunki funkcjonowania podmiotów gospodarczych, stwarzają przy tym coraz trudniejsze zadania związane z zapewnieniem wysokiej jakości informacji finansowych.

Obowiązujące w danym okresie standardy rachunkowości nie muszą i najczęściej nie definiują wprost charakterystyk jakościowych informacji finansowo-księgowych, dających gwarancję ich wysokiej wiarygodności. Kwestie z tym związane pozostają jak do tej pory domeną nauki rachunkowości, choć zdarza się, że w części ogólnej rozwiniętych norm prawa wymogi jakościowe przedstawione są bezpośrednio.

W aktualnej praktyce prawodawczej można jednak zaobserwować zjawisko dystansowania się organów odpowiedzialnych za weryfikację jakości danych finansowo-księgowych od szerszej, pogłębionej interpretacji pojęcia jakości danych finansowych oraz równoległe redukcje roli i funkcji dyplomowanych biegłych księgowych. Obniżenie roli biegłych księgowych w tym zakresie dotyczy przede wszystkim przypisywanie im zadań związanych głównie z fiskalną stroną rachunkowości i ograniczenie badania gospodarności jedynie do przypadków niegospodarności wyjątkowo rażącej.

Dla użytkowników informacji finansowych obowiązujące standardy rachunkowości są lub muszą być same w sobie zabezpieczeniem wysokiej jakości danych sprawozdawczych. Dlatego powszechnie uważa się, że wąskie i bierne podejście do charakterystyk jakościowych ze strony osób, które tworzą standardy i je weryfikują nie wydają

---

13. Por. Z. Messner, Informacja ekonomiczna a zarządzanie przedsiębiorstwem, PWN, Warszawa 1971, ss. 20-27.

się zasadne. Zagadnienia te są przedmiotem dosyć znacznego zainteresowania środowiska naukowego. Z biegiem czasu wraz z instytucjonalizowaniem się różnych form i zasad prowadzenia rachunkowości, wraz z rozwojem technicznych środków przetwarzania danych, a wreszcie wraz z rozwojem nauki rachunkowości, szczegółowe charakterystyki jakości danych finansowo-księgowych oraz metody ich weryfikacji zmieniały się. Pozostawały one jednak zawsze pod bezpośrednim wpływem podstawowych zasad rachunkowości, które w stosunku do technicznych środków przetwarzania danych i w stosunku do normatywnych zasad rachunkowości są znacznie trwalsze.

Rzetelne, zgodne z prawdą materialną prowadzenie księgowości i sprawozdawczości finansowej polega w myśl zasadniczych dla praktyki rachunkowości przepisów, na prowadzeniu ich w sposób prawidłowy, to jest zgodny z planem kont i innymi instrukcjami.

Wymogi życia społeczno-gospodarczego zmuszają do dokonywania bieżącej oceny jakości informacji sprawozdawczych, oceny której rezultatem nie może być jedynie ogólnikowa opinia o mniejszej lub większej rzetelności dostarczanej informacji.

Z praktycznych względów, w większości krajów, sprawdzianem jakości sprawozdań finansowych jest ich zgodność z normami prawnymi i standardami wydanymi w tym zakresie. Nie oznacza to jednak uniwersalnych możliwości ich zastosowań. W zależności od tradycji kulturowych, uwarunkowań historycznych i ustrojowych istnieje znaczne, instytucjonalne i materialne, zróżnicowanie standardów sprawozdawczości finansowej.

Należy zaznaczyć, że o ile dla instytucji stanowiącej standardy, charakterystyki jakości są zagadnieniem pierwszoplanowym, to dla odbiorców finansowej informacji sprawozdawczej jest to kwestia

wtórna. Dzieje się tak dlatego, ponieważ w większości przypadków jest rozpatrywana przez pryzmat renomy instytucji ustanawiającej standardy<sup>14)</sup>.

Mniej lub bardziej normatywny charakter standardów sprawozdawczości finansowej jest zatem pochodną statusu organizacji lub instytucji je promulgującej.

Wyraźnie zauważalna jest również tendencja do coraz szerszego wykorzystania przez kraje rozwijające się międzynarodowych standardów rachunkowości finansowej dla zagwarantowania sobie odpowiednio wysokiej jakości sprawozdań finansowych sporządzonych przez korporacje międzynarodowe.

W przygotowaniu wysokiej jakości sprawozdań finansowych należy według ISAC (Międzynarodowy Komitet Standardów Rachunkowości) przestrzegać zasad:

- Ostrożności

Zasada ta opiera się na stwierdzeniu, że działalność gospodarcza prowadzona jest w warunkach niepewności, a dodatkowo jej opis musi uwzględniać zarówno sferę materialną jak i szereg zagadnień czysto konwencjonalnych. Zasada ta nie sankcjonuje ukrytych rezerw i odpowiada w dużym stopniu znanej w Polsce tak zwanej zasadzie ostrożnej wyceny bilansowej.

- Prymatu treści nad formą

Zdarzenia winny być wyliczane i prezentowane zgodnie z ich treścią, a nie jedynie z ich formą prawną.

- Materialności

Sprawozdania winny zawierać wszystkie pozycje, które są

---

14. M. Bromwich, The economics of accounting standard setting, Prentice Hall Inc. 1985, ss. 72-75.

15. Por. J. Wołkowski, Normatywne uwarunkowania....., op.cit., s.40.

na tyle materialne, że mogą oddziaływać na ocenę lub decyzje.

Do najbardziej znanych koncepcji określania jakości sprawozdań finansowych należy również zaliczyć systematykę i terminologię opracowaną w ramach Rady Standardów Sprawozdawczości Finansowej (FASB)<sup>16)</sup>.

Powszechnie znanym i często analizowanym punktem odniesienia charakterystyk jakościowych informacji finansowych jest relacja koszt - efekt. Analiza porównawcza tych dwóch wskaźników służy jako pomocnicze narzędzie ocen. Narzędzie to nie zawsze daje ocenę obiektywną, ponieważ często zdarza się iż: wysoki koszt dostarczonej informacji finansowej nie gwarantuje wysokiej jej jakości.

Kolejnym punktem odniesienia dla oceny jakości informacji finansowo-księgowej jest materialność informacji, przez którą rozumie się jej właściwość polegającą na tym, iż może ona zróżnicować poglądy lub decyzje racjonalnie rozumujących użytkowników informacji<sup>17)</sup>. Charakterystyka ta zawiera więc w sobie elementy socjotechniczne. Osoby przygotowujące informacje, ustalające kanony jej prezentowania oraz stosujące jej poprawność (jakość) stają niezwykle często przed pytaniem, czy dana pozycja jest na tyle znacząca, że może wpłynąć na decyzje odbiorców informacji finansowej. Odpowiedź na to pytanie jest równoznaczna z uznaniem lub nie danej pozycji w sprawozdaniu finansowym za materialną.

W kontekście bieżących prac legislacyjnych związanych z funkcjonowaniem gospodarki narodowej pojęcie materialność może nabrać specjalnego znaczenia, ponieważ jego stosowanie i interpretacja jest swoistym kryterium realności zmian o charakterze decentralizacyjnym. Zmiany te powinny zapewnić bardziej efektywne

---

16. Tamże, s. 41.

17. Por. A. Jarugowa, S. Świdorska, Koncepcje rachunkowości a systemy informacyjne zarządzania, w: System informacyjny rachunkowości. Analiza, struktury, projekty, ZNUŻ 1985, ss. 19-20.

posługiwanie się standardami rachunkowości.

Problem materialności informacji uzyskiwanych z ewidencji księgowej jest jedną z ważnych cech charakteryzujących współczesną rachunkowość. W powyższym materiale zagadnienie to jedynie zostało zaakcentowane, gdyż nie jest to podstawowym tematem pracy.

Reasumując powyższe rozważania, należałoby stwierdzić, że w zakresie formalnych i opisowych charakterystyk, a szczególnie jakościowych wynikających ze standardów rachunkowości, koniecznym staje się przyjęcie systematyki i terminologii opracowanej w ramach Rady Standardów Sprawozdawczości Finansowej (FASB). Takie podejście jest uzasadnione, coraz wyraźniejszą tendencją w ujednocianiu standardów rachunkowości w skali regionalnej i globalnej.

#### 4. IDENTYFIKACJA WSPÓŁCZESNYCH KONCEPTUALNYCH I NORMATYWNYCH PODEJŚĆ DO STANOWIENIA STANDARDÓW RACHUNKOWOŚCI BUDŻETOWEJ.

Formowanie nowego ładu gospodarczego w kraju oraz tworzenie warunków instytucjonalnych do coraz szerszej współpracy z kapitałem zagranicznym czyni konieczną zmianę w podejściu do zasad rachunkowości. Zmiany te powinny zmierzać w kierunku ujednoczenia tzn. doprowadzenia do takiej sytuacji, aby nasze standardy rachunkowości były w pełni zrozumiałe i zbieżne z funkcjonującymi już na arenie międzynarodowej.

Według J. Skowrońskiego<sup>1)</sup> ze względu na różnice polityczne, ekonomiczne, cywilizacyjne ukształtowały się trzy drogi postępowania w zakresie ujednoczenia standardów rachunkowości:

- 1) legislacja tj. nadawanie zasadom rachunkowości charakteru normy obowiązującej na mocy prawa,
- 2) harmonizacja tj. uzgadnianie poglądów i stanowisk w ramach określonych środowisk zawodowych i ogłoszenie "powszechnie akceptowanych zasad" jako wzorców (standardów) lub wytycznych,
- 3) normalizacja, będącą próbą bardzo demokratycznej legislacji, w której uczestniczą reprezentacje administracji państwowej, instytucji gospodarczych, przedsiębiorstw i środowiska zawodowego.

Skowroński uważa, że pierwszy typ postępowania był charakterystyczny dla państw "realnego socjalizmu", wierzących w moc przepisu, możliwość skutecznej regulacji całej działalności gospodarczej i w powszechne pragnienie obywateli, aby władza rozwiązała za nich trudne problemy. Ten typ postępowania przejawiał się w szczegółowych zarządzeniach ministerialnych, gdyż w skomplikowa-

---

1) J. Skowroński, Polska rachunkowość otwiera się na świat, "Rachunkowość" Nr 10)90.

nym systemie norm prawnych zasady rachunkowości nie były regulowane na wysokim poziomie.

Drugi typ postępowania jest typowy dla krajów anglosaskich, ponieważ w tych krajach najlepiej spełniono warunki "harmonizacji", tj.:

- obywatele przyzwyczajeni do samodzielności i jak najmniejszej interwencji administracji,
- zorganizowane środowisko zawodowe złożone z aktywnych przywódców do samorządu i uznających w tym swój interes, wysoko kwalifikowanych rachunkowców.

Obecnie "normalizacja" jako trzeci typ postępowania, stanowi powszechną tendencję w stanowieniu norm rachunkowości, zakłada ona:

- istnienie podstawowych norm prawnych stanowionych z udziałem szerokiej konsultacji zawodowej,
- ustalanie zasad standardów przez organy działające na podstawie prawnie określonych upoważnień z udziałem zarówno administracji państwowej, jak i środowiska naukowego, zawodowego oraz przedstawicieli życia gospodarczego,
- szeroki zakres samoregulacji zawodowej ogłaszanej w formie szczegółowych wytycznych.

Z powyższych rozważań wynika, że tradycja i cechy narodowe były przyczyną pewnego zróżnicowania podejść do stanowienia standardów rachunkowości.

Identyfikacja współczesnych rozwiązań dotyczących założeń i form standaryzacji w wybranych krajach oraz regulacji ponadpaństwowych, wskaże na zasadnicze różnice w podejściu oraz określi miejsce naszych unormowań w tym obszarze.

#### 4.1. Francja

Francja jest typowym przedstawicielem państw Europy kontynentalnej w zakresie rozwiązań legislacyjnych rachunkowości. Rozwiązania te w pewnym stopniu są zbliżone do naszych.

Standaryzacja ma we Francji niezwykle bogatą tradycję, przy czym w odróżnieniu od krajów anglosaskich wyraźna jest przewaga standardów rachunkowości, mających status klasycznej normy prawnej, nad rozwiązaniami, które mają status norm zwyczajowych, sankcjonowanych nie przez państwo a przez instytucje środowiskowe, organizacje zawodowe.

Przyjmuje się powszechnie, że historia działań podejmowanych we Francji w kierunku regulacji rachunkowości sięga 1804 r, kiedy to wszedł w życie Kodeks Napoleoński zawierający szereg artykułów wprowadzających prawny porządek do wielu obszarów rachunkowości. Jego uzupełnienie stanowiły Kodeks Handlowy oraz akty prawne o działaniu Kompanii z 1867 r., obowiązujące do czasów drugiej wojny światowej<sup>2)</sup>.

Aktualna struktura standardów rachunkowości jest determinowana przez konglomerat różnych źródeł prawa i instytucji je stanowiących, takich jak: prawo handlowe, ustawodawstwo podatkowe, prawo pracy, standardy zawodowe, giełdowe, EWG-owskie oraz standardy wynikające z Jednolitego Planu Kont (Plan Comptable General)<sup>3)</sup>

Jednolity Plan Kont jest najbardziej znanym źródłem standardów rachunkowości, powstał w 1944 r, aczkolwiek jego początki datuje się na lata dwudzieste. Jest on częściowo obligatoryjną, częściowo urzędową rekomendacją określonych zasad i form prowadzenia rachunkowości, przy czym z biegiem czasu charakter i struktura

2. Por. Współczesne problemy rachunkowości, PWE, Warszawa 1991, s.73.

3. Por. J. Wołkowski, Normatywne uwarunkowania rozwoju rachunkowości maszynopis, Łódź 1983, s. 201.

poszczególnych rozwiązań ulegały zmianie.

Plan ten, adoptowany przez Komitet Racjonalizacji Rachunkowości (powołany w 1945 r. przez ministra finansów), zostaje wdrożony do praktyki wszystkich typów jednostek państwowych oraz przedsiębiorstw z udziałem kapitału prywatnego i państwowego. Rewizje tego planu przeprowadzone przez Narodową Radę Rachunkowości (działającą w ramach Ministerstwa Gospodarki) przypadają na lata 1950 i 1957. wysoko oceniły go i zatwierdziły jako obowiązujący w całej gospodarce. Plan ten obejmuje ujednoliconą terminologię, szczegółowe plany kont rachunkowości finansowej i rachunku kosztów, zasady wyliczania elementów sprawozdań finansowych i raportów służących zarządzaniu, uproszczony plan kont dla małych przedsiębiorstw<sup>4)</sup>.

Aktualnie we Francji funkcjonuje nowy, uaktualniony, obowiązujący od 1984 r. Plan, który z racji harmonizacji w ramach EWG zawiera wiele elementów typowych dla systemu standardów rachunkowości w krajach anglosaskich<sup>5)</sup>.

Jednolity Plan Kont zawiera konta kodowane według systemu dziesiętnego, poddane klasyfikacji zgodnej z kryteriami ekonomicznymi i wymaganiami prawa, uprządkowane w 10 zespołach pozwalających na zestawienie lub prowadzenie<sup>6)</sup>:

a) bilansu:

zespół 1 -- Kapitał

zespół 2 -- Zasoby trwałe

zespół 3 - Zapasy

zespół 4 - Rozliczenia z kontrahentami i instytucjami

zespół 5 - Konta finansowe

---

4. Zob. Współczesne problemy....., op.cit., s.74.

5. Por. J. Wołkowski, Normatywne....., op.cit., s.202.

6. Por. Współczesne problemy....., op.cit., s.75.

b) rachunków operacyjnych oraz rachunku strat i zasków:

zespół 6 - Nakłady

zespół 7 - Dochody

zespół 8 - Rachunek strat i zysków

c) analiz działalności operacyjnej:

zespół 9 - Rachunek kosztów

d) informacji niefinansowych

zespół 10 - konta specjalne

Plan ten jest najważniejszym, lecz nie jedynym przedmiotem prac Narodowej Rady Rachunkowości. Poszczególne sekcje Rady zajmują się bowiem jeszcze :<sup>7)</sup>

- ogólnymi zasadami rachunkowości oraz problemami międzynarodowych standardów,
- kosztami i rachunkowością zarządczą,
- tworzeniem standardów dla jednostek i działalności nietypowych, w których ogólne zasady nie mogą być aplikowane,
- rachunkowością finansową i aktualizacją Planu,
- rachunkowością sektora publicznego oraz standaryzacją rachunkowości dla administracji państwowej i lokalnej.

Całość francuskich doświadczeń wydaje się wskazywać, że normalizacja rachunkowości jednostek gospodarczych może podnieść rangę teorii i praktyki rachunkowości oraz rangę zawodu księgowego, czyniąc jednocześnie rachunkowość sprawnym instrumentem ekonomicznym.

#### 4.2. Wielka Brytania

W przeciwieństwie do rozwiązań francuskich, proces standaryzacji rachunkowości w Wielkiej Brytanii nie ma długiej tradycji i skomplikowanej struktury form organizacyjnych. Do drugiej wojny

7. Por. Tamże, s. 75.

światowej praktyka rachunkowości w gospodarce brytyjskiej była kształtowana przez prawo oraz przez indywidualne potrzeby informacyjne przedsiębiorstw, których zaspokojenie stanowiło jeden z obowiązków księgowego. Dopiero okres wojny, konieczność przedstawienia systemu gospodarczego na realizację wspólnych celów państwowych, spowodował uwypuklenie pewnych, dotąd jednostkowo rozwiązywanych problemów rachunkowości.

W 1942 r. Instytut Biegłych Księgowych Anglii i Walii jako pierwszy wydał Rekomendacje Zasad Rachunkowości. Do 1969 r. powstało 20 takich aktów rekomendacyjnych<sup>8)</sup>. Nie miały one jednak charakteru obligatoryjnego i często dopuszczały elastyczność w stosowaniu przepisów. Dla księgowych stwarzało to wygodne warunki działania, gdyż umożliwiały przyjęcie alternatywnych rozwiązań. Duża dowolność w stosowaniu przepisów o rachunkowości doprowadziła do powstawania szeregu skandali finansowych, które zwróciły uwagę na konieczność wprowadzenia zmian poprzez regulacje rządowe.

W środowisku księgowych przez okres lat 60-tych toczyła się dyskusja na temat niezbędności standardów rachunkowości. Zaowocowała ona raportem wydanym przez Instytut Biegłych Księgowych Anglii i Walii, który potwierdził konieczność stosowania ujednoliconych zasad rachunkowości oraz postulował utworzenie Komitetu Przygotowawczego Standardów Rachunkowości. W Raporcie został sformułowany program prac nad rozwojem standardów obejmujący między innymi:<sup>9)</sup>

- ograniczenie różnic i odmienności w praktyce rachunkowości,
- ujawnianie podstaw tworzenia informacji rachunkowych,
- ujawnianie odchyłeń od przyjętych standardów rachunkowości,

---

8. Por. Tamże, s. 76.

9. Por. Tamże, s. 77.

#### 4.3. Stany Zjednoczone Ameryki.

Dla pełniejszego zrozumienia kształtowania się wielu form standaryzacji rachunkowości, niezbędne jest przedstawienie zasadniczych elementów procesu standaryzacji w Stanach Zjednoczonych Ameryki Północnej, ponieważ proces ten znalazł tam odzwierciedlenie w licznych narodowych regulacjach o prawnym charakterze.

Do lat trzydziestych, czterdziestych obecnego stulecia można zaobserwować pewną dominację normatywnych regulacji rachunkowości na bazie postanowień kodeksów handlowych ukształtowanych głównie w Europie kontynentalnej w wieku XIX oraz bliskie, rozszerzające się związki między tymi postanowieniami a ustawodawstwem skarbowym. Od tego okresu do chwili obecnej zaznacza się wyraźny wzrost znaczenia tych normatywnych regulacji rachunkowości, które są zbudowane na podstawie praktyki i są przejawem swoistego porozumienia środowiskowego wobec kwestii : co należy uważać za najlepszą (ogólnie przyjętą) w w danym momencie praktykę rachunkowości, która w Ameryce Północnej określana jest mianem "Generally Accepted Accounting Practice " (GAAP)<sup>10)</sup>

Ten sposób kształtowania standardów rachunkowości nie jest prostą kontynuacją procesu standaryzacji rachunkowości w Europie kontynentalnej, albowiem wywodzi się z odmiennego, anglosaskiego systemu stanowienia prawa. Oznacza to, odrzucenie przekonania o możliwości i potrzebie, trwałej, a przy tym restykcyjnej formuły regulacji prawnych i oznacza też zanegowanie roli państwa oraz jego organów w zarządzaniu gospodarką.

W tym kontekście jest zrozumiałe, że dla znacznej części środowisk, wychowanych w europejskiej tradycji prawa ustawowego,

---

10. Por. J. Wołkowski, Normatywne uwarunkowania..., op.cit., s. 207.

stosunkowo słabo zinstytucjonalizowane wewnątrzśrodowiskowe formy standaryzacji rachunkowości w USA wydają się conajmniej nieuporządkowane bądź też pozbawione wewnętrznej, ustanawianej na bazie przesłanek historycznych i wielowiekowej tradycji, logiki, która jest niezbędnym atrybutem normatywnych systemów rachunkowości w Europie kontynentalnej.

Powyższa sytuacja w USA jest kształtowana pod wpływem wielorakich i złożonych czynników, charakteryzujących środowisko ekonomiczne tego państwa. Są to między innymi: kategoria własności, rynek papierów wartościowych, działalność licznych wielonarodowych korporacji, a także duża liczba złożonych operacji gospodarczych. Skutkiem nieuniknionym tego nieustającego ciągu złożonych wielospektowych wpływów i nie uporządkowanych relacji rachunkowości finansowej, przejawiających się w nieczytelności i braku jednoznaczności sprawozdań finansowych, była konieczność określenia instytucjonalnych form pracy nad kierowaniem i rozwojem standardów rachunkowości.

Pierwsze próby standaryzacji metod przygotowywania sprawozdań finansowych podjęto w 1917 r. Wówczas to Amerykański Instytut Certyfikowanych Publicznych Księgowych (American Institute of Certified Public Accountants - AICPA) opracował następujące dokumenty<sup>11)</sup>:

- Ujednolicona Rachunkowość
- Aprobowane Metody Przygotowania Bilansu
- Weryfikacja Sprawozdań Finansowych.

Jednak największy wpływ na działalność w kierunku rozwoju standardów rachunkowości w USA miał kryzys gospodarczy, który wybuchł jesienią w 1929 roku. Powstała wówczas organizacja, która

---

11. Por. Współczesne problemy ....., op.cit., s. 80.

wydała szereg standardów dotyczących ewidencji i handlu papierami wartościowymi<sup>12)</sup>. Ponadto powstał Komitet do spraw Procedur Rachunkowości (CAP), który ustanowił i wdrożył liczne ogólne zasady rachunkowości (Komitet ten funkcjonował do 1953 r.)<sup>13)</sup>.

Po rozwiązaniu CAP powołano Biuro Zasad Rachunkowości (Accounting Principles Board - APB), które przejęło zadania poprzedniej organizacji. Biuro wydało szereg unormowań, które wdrożono do praktyki rachunkowości. Organizacja ta funkcjonowała do 1973 r.

W lipcu 1973 roku rozpoczęło działalność Biuro Standardów Rachunkowości Finansowej (Financial Accounting Standard Board-FASB). Nieco wcześniej bo w 1970 roku Kongres Stanów Zjednoczonych powołał Biuro Standardów Rachunku Kosztów ( Cost Accounting Standards Board - CASB )<sup>14)</sup>.

Głównym celem Biura Standardów Rachunkowości Finansowej stało się osiągnięcie jak największego wpływu na proces ustalania standardów. Pracami objęto między innymi następujące obszary:<sup>15)</sup>

- koncepcji rachunkowości,
- problemy dzierżawy,
- badania i rozwój rachunkowości przemysłu naftowego,
- zagadnienia przepływów walutowych,
- transakcje walutowe a sprawozdawczość finansowa,
- zmiany cen.

Zaprezentowane rozważania dotyczące problemów standaryzacji rachunkowości w USA wskazują na dosyć znaczne różnice w zakresie instytucjonalizacji oraz w metodach kreowania standardów w porównaniu z rozwiązaniami krajów europejskich.

-----  
12. Komisja Papierów Wartościowych i Wymiany (Security and Exchange Commission - SEC)

13. Zob., Tamże, s. 81.

14. Zob., Tamże, s. 83-84.

15. Zob., Tamże, s. 85.

Podsumowując przegląd rozwiązań standaryzacyjnych w wybranych krajach można sformułować ich ogólną charakterystykę :

1. Nasilenie standaryzacji rachunkowości następowało w momencie, kiedy pojawiły się nowe, wymagające interwencji państwa zjawiska w systemie ekonomicznym, np.: trudna sytuacja wywołana wojną, kryzysem, aferami finansowymi, pojawieniem się na rynku międzynarodowym dużych korporacji itp.
2. Rozwiązania przyjmowane jako wzorce zachowań lub postępowania w zależności od tradycji kulturowej danego kraju albo przybierały postać standardów rachunkowości albo było wprowadzane do kodeksów prawa.
3. W większości krajów poza przypadkiem Francji, standardy rachunkowości były opracowywane i wszechstronnie dyskutowane w środowisku zawodowym, co pozwalało, do pewnego stopnia przewidzieć skutki wprowadzenia standardu, zanim był on promulgowany.
4. Istnieją opracowane i skomentowane zbiory standardów , które nie tylko ułatwiają działania w tej dziedzinie w kraju, ale także ewentualne czynienie porównań w skali międzynarodowej i uzupełnianie o standardy międzynarodowe.

#### 4.4. Organizacja ds. Współpracy Gospodarczej i Rozwoju.

Oprócz nasilających się procesów standaryzacyjnych rachunkowości, praktycznie we wszystkich krajach, zauważa się w ostatnich latach tendencje do umiędzynarodowiania standardów rachunkowości. Powstało szereg organizacji, których podstawowym zadaniem jest harmonizacja standardów rachunkowości w skali globalnej lub regionalnej, ponadto przy organizacjach takich jak ONZ, EWG, OECD powstały komórki, które specjalizują się tymi problemami.

Pierwszoplanową rolę przy harmonizacji rachunkowości w skali międzynarodowej odgrywają następujące instytucje:

- OECD - Organizacja ds Współpracy Gospodarczej i Rozwoju
- ONZ - Organizacja Narodów Zjednoczonych
- IASC - Komitet Międzynarodowych Standardów Rachunkowości
- IFAC - Międzynarodowa Federacja Księgowych
- EWG - Europejska Wspólnota Gospodarcza

Organizacja do spraw Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD) została powołana na podstawie konwencji paryskiej z 30.9.1961r. przez dwadzieścia cztery wysoko uprzemysłowione kraje zachodnie. W 1976 r. wydała deklarację o inwestowaniu w przedsiębiorstwa międzynarodowe. Deklaracja ta zawiera całą listę wymagań stawianych publikowanym sprawozdaniom finansowym, zastosowanym metodom ich konsolidacji oraz specjalnym notom objaśniającym dane finansowe i niefinansowe<sup>16)</sup>.

Następnie Komitet ds Międzynarodowych Inwestycji i Wielonarodowych Przedsiębiorstw (CIME) utworzył Grupę Roboczą ds Standardów Rachunkowości, która dokonała przeglądu dotychczasowych wyników krajów członkowskich na rzecz poprawy porównywalności standardów rachunkowości. Grupa ta została następnie w 1979 r. przemianowana na stale działającą grupę ekspertów rachunkowości z zadaniem do:<sup>17)</sup>

- wspomagania dążeń do zwiększenia porównywalności standardów rachunkowości,
- wyjaśniania i ujedolicania pojęć z zakresu rachunkowości,
- stworzenia warunków do wymiany poglądów na pracę ONZ dotyczącą rachunkowości i sprawozdań finansowych.

Grupa robocza ekspertów rachunkowości odbywa 2-4 dniowe

---

16. A. Jarugowa, Międzynarodowe przepisy o rachunkowości, "Rachunkowość" nr 11)90.  
17. A. Jarugowa, Tamże.

spotkania wiosną i jesienią w Paryżu. Do ciekawszych wyników jej prac można zaliczyć<sup>18)</sup>:

1. Książkę zawierającą opis i objaśnienia praktyki rachunkowości w krajach członkowskich OECD (1980 r).
2. Raport nr 1 w sprawie porównywalności standardu rachunkowości dotyczącego przeliczeń walut obcych (1987 r).
3. Raport nr 2 w sprawie praktyki rachunkowości w krajach OECD dotyczącej konsolidacji sprawozdań finansowych (1987 r).
4. Raport nr 3 o relacjach między sprawozdaniami finansowymi dla celów podatkowych i dla celów zarządzania (oceny, inwestowania itp) w którym zwrócono uwagę na zniekształcenie obrazu finansowego przedsiębiorstwa na skutek różnych, w poszczególnych krajach struktur podatku od dochodu, stosowanych ulg itp (1987 r.).
5. Raport o klasyfikacji pojęć rachunkowości (np. wynik operacyjny, przychód ze sprzedaży). W pracach nad tym raportem brało udział wielu konsultantów międzynarodowych.

Grupa Robocza OECD nie jest powołana do ustalania standardów rachunkowości. Jej zadaniem jest pobudzanie wysiłków na rzecz harmonizacji międzynarodowych i krajowych ciał stanowiących owe standardy. W 1986 roku opublikowała materiał przeznaczony dla użytkowników sprawozdań finansowych i innych informacji rachunkowości pt. "Harmonizacja Standardów Rachunkowości - Osiągnięcia i Perspektywy" <sup>19)</sup>.

W najbliższych latach Grupa Robocza ma zamiar zwrócić większą uwagę na punkt widzenia pracowników oraz społeczeństwa, a nie tylko inwestorów kapitału, rządów i innych grup interesów korzystających z informacji zawartych w sprawozdaniach finansowych.

---

18. A.Jarugowa, Wprowadzenie do ponadpaństwowych regulacji rachunkowości, w: Biuletyn Krajowej Rady Dyplomowanych Biegłych Księgowych SKwP nr 1)90, s. 4.  
19. A.Jarugowa, Tamże, s.5.

#### 4.5. Organizacja Narodów Zjednoczonych.

Organizacja Narodów Zjednoczonych ma również swój udział w procesie harmonizacji standardów rachunkowości. W 1972 roku Rada Ekonomiczna i Społeczna ONZ powołała specjalną grupę do badania wpływu działalności spółek międzynarodowych na rozwój gospodarczy i stosunki międzynarodowe. Przeprowadzone studia ujawniły poważne luki w publikowanych informacjach finansowych i niefinansowych, zawartych w rocznych sprawozdaniach tego rodzaju spółek. Uznano wówczas, że przyczyną owych luk są standardy rachunkowości i noty objaśniające do bilansu<sup>20)</sup>.

W rezultacie powstało Centrum ds. Międzynarodowych Spółek (1974 r). Ze względu jednakże na powolny postęp prac prowadzonych przez Centrum powołano Grupę Ekspertów ds Międzynarodowych Standardów i sprawozdań Rachunkowości (1976 r), która po roku przygotowała raport. Raport ten nie został jednak przyjęty, ponieważ eksperci nie byli reprezentantami rządów zainteresowanych krajów<sup>21)</sup>.

Dopiero w 1979 roku powołano ADHOC Międzynarodową Grupę Roboczą Ekspertów ds Międzynarodowych Standardów Rachunkowości i Sprawozdawczości, a w 1982 r dzięki odpowiedniej rezolucji Ekonomiczno-Społecznego Komitetu ONZ, grupa ta stała się ciałem stałym<sup>22)</sup>.

Grupa ekspertów składa się z przedstawicieli 14 krajów do- bieranych na zasadzie równomiernego rozkładu geograficznego oraz 7 międzyrządowych i nierządowych organizacji, takich jak Bank Światowy, EWG, OECD, Międzynarodowa Izba Handlowa, Międzynarodowa Federacja Wolnych Związków Zawodowych, IASC (Międzynarodowy Komitet Standardów Rachunkowości) oraz IFAC (Międzynarodowa Federacja Księgowych). Grupa ta spotyka się raz w roku w Nowym Jorku. Głównym

20. A.Jarugowa, Międzynarodowe przepisy.....,op.cit.

21. Tamże.

22. A.Jarugowa, Wprowadzenie do ponadpaństwowych.....,op.cit.,s.5.

przedmiotem dyskusji jest rodzaj i zakres sprawozdań finansowych i sprawozdań specjalistycznych przedstawianych przez międzynarodowe spółki, ewidencja obcych inwestycji i joint venture, standard obliczania amortyzacji czy nauczania rachunkowości<sup>23)</sup>.

Coraz bardziej ugruntowuje się przekonanie wśród międzynarodowych ekspertów, że brak krajowych standardów rachunkowości lub też nieporównywalność krajowych standardów z międzynarodowymi zmniejsza przejrzystość sprawozdań finansowych i utrudnia dopływ kapitałów, zwłaszcza do krajów rozwijających się. Z raportów wynika, że bardzo trudno osiągnąć porozumienie w Grupie Roboczej Ekspertów ds Międzynarodowych Standardów Rachunkowości i Sprawozdawczości. Stany Zjednoczone w 1985 roku wycofały ze składu Grupy swego przedstawiciela. Uważa się, że powodem tej decyzji były emocjonalne i prestiżowe dyskusje Północ - Południe<sup>24)</sup>.

Jak widać ONZ uznaje ważność międzynarodowej harmonizacji standardów rachunkowości leżących u podstaw sprawozdań finansowych. Wydaje się, że jest to jednak dopiero początek budowy mostów między różnymi koncepcjami rachunkowości właściwymi dla krajów o różnych systemach społeczno - gospodarczych i poziomie rozwoju kultury.

#### 4.6. Komitet Międzynarodowych Standardów Rachunkowości.

Komitet Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (IASB) jest organizacją powołaną przez środowisko zawodowe rachunkowości do formułowania i planowania standardów rachunkowości w celu doskonalenia i harmonizacji rachunkowości na świecie.

Jest on uznawany za najważniejszy i najskuteczniejszy organ w zakresie standaryzacji rachunkowości w skali międzynarodowej.

23. A. Jarugowa, Międzynarodowe Przepisy....., op.cit.

24. Por.Tamże.

Powstał on w 1973 roku na podstawie umowy zawodowych stowarzyszeń rachunkowości z dziesięciu krajów: Australii, Kanady, Francji, Japonii, Meksyku, Holandii, Wielkiej Brytanii, Irlandii, USA i RFN. Obecnie obejmuje on ponad 90 organizacji księgowych z blisko 70 krajów. Organizacje te zrzeszają ponad 900.000 członków<sup>25)</sup>.

IASC jest kierowany przez Radę, która składa się z 13 członków (9 zwykłych plus 4 zmiennych). Ponadto w skład IASC wchodzi cztery organizacje nie księgowe. Sekretariat Komitetu znajduje się w Londynie. Jest on finansowany w 90% przez organizacje członkowskie i w 10% przez IFAC (Międzynarodowa Organizacja Księgowych)<sup>26)</sup>.

Zadania IASC-u zostały zdefiniowane następująco :<sup>27)</sup>

- a) "Formułować i publikować w interesie publicznym standardy rachunkowości, które byłyby stosowane przy prezentacji sprawozdań finansowych i wpływać na ich akceptację i stosowanie w skali światowej. Standardy te powinny być porównywalne między krajami.
- b) " Działać generalnie na rzecz poprawy i harmonizacji przepisów standardów rachunkowości i procedur dotyczących prezentacji sprawozdań finansowych".

Procedura wprowadzania standardów jest bardzo złożona i czasochłonna. Do połowy 1990 roku wydano 30 standardów i 3 nowe projekty standardów. Wprowadzone standardy regulują w zasadzie większość przepisów w zakresie rachunkowości.

Wiele standardów rachunkowości ma swój odpowiednik w tzw. zasadach finansowych w Polsce, np. rachunkowość amortyzacji, zasadach badań i rozwoju. Inne odnoszą się wyłącznie do działania spółek w warunkach rynku kapitałowego. Jest to rezultat znacznie

---

25. A. Jarugowa, Wprowadzenie do ponadpaństwowych....., op.cit., s.

26. A. Jarugowa, Tamże, s.9.

27. A. Jarugowa, Międzynarodowe przepisy....., op.cit.,

szerszego rozumienia pojęcia "rachunkowość" w większości wysoko-  
rozwiniętych krajów o gospodarce rynkowej.

W ostatnim okresie w Polsce zauważalna jest tendencja do  
upowszechniania standardów międzynarodowych, a to dzięki udziałowi  
naszego środowiska dyplomowanych biegłych księgowych w pracach IASC

#### 4.7. Międzynarodowa Federacja Księgowych.

Międzynarodowa Federacja Księgowych (IFAC) powstała w  
wyniku realizacji wniosków i uzgodnień podjętych w 1977 roku podcza  
Międzynarodowego Kongresu Księgowych. Federacja ma spełniać nastę-  
pujące zadania<sup>28)</sup>:

1. Inicjować, koordynować i kierować przedsięwzięciami, których  
celem jest osiągnięcie międzynarodowych, technicznych, etycznych  
i edukacyjnych wzorców w profesji rachunkowości oraz wspólne  
rozpoznawanie kwalifikacji praktycznych. Zadaniem jest także  
nawiązywanie współpracy z organizacjami regionalnymi i powoły-  
wanie wspólnych komitetów pracujących nad wprowadzaniem przyję-  
tych rozwiązań.
2. Wspierać i pobudzać rozwój organizacji regionalnych poprzez  
nakreślenie ogólnych celów oraz przedstawienie wzorców budowy  
ich struktur i statutów.
3. Organizować międzynarodowe kongresy rachunkowości, aby:
  - a) umożliwić przedstawicielom zawodu spotkania w warunkach pozwa-  
lających na prowadzenie profesjonalnych dyskusji oraz wymianę  
poglądów o rachunkowości i problemach pokrewnych.,
  - b) kierować uwagę środowiska na nowe lub wymagające ponownego roz-  
ważenia zjawiska gospodarcze i informować o osiągnięciach w  
wybranych obszarach badań w dziedzinie rachunkowości.,

---

28. Por. Współczesne problemy rachunkowości...., op.cit., s. 66.

c) zapewnić szeroki udział przedstawicieli nauki i praktyki rachunkowości w procesie wypracowywania wniosków dotyczących powszechnie celów i działań.

Nad realizacją powyższych zadań pracują specjalnie powołane Komitety.

Oprócz organizacji księgowych o zasięgu międzynarodowym, które w procesie harmonizacji rachunkowości odgrywają znaczącą rolę są organizacje regionalne. Grupują one podobnie jak IFAC krajowe stowarzyszenia księgowych, są to następujące organizacje<sup>29)</sup>:

- European Accounting Association (EAA),
- Union Europeene des Expertws Comptables Ecoomignes et Financieres (UEC),
- Confederation of Asian and Pacific Accountants (CAPA),
- Inter-American Accounting Association (IAAA),
- Accountants International Study Group (AISG),
- African Accounting Council (AAC).

#### 4.8. Europejska Wspólnota Gospodarcza.

Europejska Wspólnota Gospodarcza jako jedna z wielu organizacji gospodarczych o zasięgu regionalnym jest najbardziej zaawansowana w procesie harmonizacji i ujednociania zasad we wszystkich sferach działalności gospodarczej. Prace EWG zmierzające do harmonizowania przepisów prawa i standardów rachunkowości, stanowią część wielkiego programu harmonizacji prawa spółek.

Głównymi przyczynami podjęcia prac i prowadzenia badań nad harmonizacją standardów rachunkowości w krajach EWG są:

- a) coraz większy rozwój wspólnej działalności gospodarczej państw Wspólnoty poprzez tworzenie przedsiębiorstw ponadnarodowych,

---

29. Zob. Tamże, s. 67.

b) wzrost stopnia skomplikowania się międzynarodowych stosunków społeczno - gospodarczych spowodowanego funkcjonowaniem przedsiębiorstw wielonarodowych.

Natomiast harmonizacja standardów rachunkowości ma umożliwić realizację następujących celów gospodarczych :

- wzrost rozwoju międzynarodowego handlu,
- zwiększenie się wolumenu ponadnarodowych inwestycji bezpośrednich
- wzrost znaczenia międzynarodowego rynku pieniężno-kapitałowego,
- efektywność alokacji produkcji,
- rozszerzenie kontroli nad międzynarodowym rozwojem działalności gospodarczej.

Dla zrealizowania powyższych celów gospodarczych w ramach EWG już w 1966 roku powołano Grupę Studyjną Księgowych, a następnie Radę, która składa się z trzech statutowych ciał i jest wspierana przez sekretariat i dziewięć zespołów roboczych, zajmujących się ubezpieczeniami, bankami, rozwojem rachunkowości, kwalifikacjami, zastosowaniami siódmej dyrektywy, zastosowaniem czwartej dyrektywy, międzynarodowymi standardami, rynkiem kapitałowym i prawem handlowym<sup>30)</sup>.

Instrumentami, którymi Rada wpływa na kształt harmonizacji są wydawane przez nią akty normatywne - dyrektywy. Dyrektywy te muszą być wprowadzane do prawa państw członków EWG. W ten sposób dyrektywy dotyczące zasad rachunkowości uzyskują wzmocnienie prawne i są obowiązujące.

W dziedzinie szeroko rozumianej rachunkowości EWG przyjęła dotychczas pięć dyrektyw<sup>31)</sup>:

1. Dyrektywę czwartą z dnia 27.7.1978 r. o rocznych zamknięciach rachunkowych spółek o określonych formach prawnych.

30. Por. A. Jarugowa, Wprowadzenie do ponadpaństwowych....., op.cit., s. 7.

31. A. Jarugowa, Międzynarodowe przepisy o ....., op. cit.

2. Dyrektywę siódmą z 13.7.1983 r. o skonsolidowanych sprawozdaniach finansowych, ich przygotowaniu, publikacji i weryfikacji.
3. Dyrektywę ósmą z 10.4.1984 r. w sprawie zatwierdzenia osób odpowiedzialnych za przeprowadzanie statutowej rewizji dokumentów księgowych.
4. Dyrektywę z 8.12.1986r. o rocznych zamknięciach rachunkowych i skonsolidowanych sprawozdaniach rachunkowości banków i innych finansowych instytucji, stanowiącą o specyficznych odniesieniach dyrektyw czwartej i siódmej.
5. Dyrektywę z 13.2.1989r. w sprawie obowiązków oddziałów (Fili) instytucji kredytowanych i finansowych utworzonych w krajach członkowskich, których centrale znajdują się poza danym krajem członkowskim EWG odnoszącym się do publikacji sprawozdań.

W przygotowaniu są projekty dalszych czterech dyrektyw.

Dyrektywy EWG obowiązują wszystkie kraje członkowskie Wspólnoty. Kraje te mają obowiązek wdrożenia tych dyrektyw do swego prawa narodowego. W każdej z dyrektyw jest określony okres ich wdrażania. Na przykład czwarta dyrektywa miała termin wdrożenia do 1980 roku, a siódma dyrektywa powinna znaleźć odzwierciedlenie w narodowych aktach prawnych krajów EWG do 1989 r., z tym, że dyrektywy te obowiązują od 1990r.<sup>32)</sup>

Największe znaczenie w zakresie harmonizacji standardów rachunkowości w EWG ma czwarta dyrektywa, dotyczy ona :<sup>33)</sup>

- ogólnych zasad rachunkowości,
- zasad wyceny aktywów, pasywów oraz składników rachunku wyników,
- sprawozdawczości finansowych

Według postanowień czwartej dyrektywy, kraje Wspólnoty w ustawodawstwie wewnątrzpaństwowym zobowiązują spółki o różnych formach prawnych do sporządzania rocznych zamknięć rachunkowych, poddawania ich badaniu przez osoby upoważnione oraz publikowania

---

32. Por. A. Jarugowa, Współczesne problemy....., op.cit., s.83.

33. J. Skowroński, Polska rachunkowość otwiera się na świat, "Rachunkowość nr 10/90"

rocznych zamknięć. Roczne zamknięcie rachunkowe spółek składa się z bilansu, rachunku strat i zysków, sprawozdania o sytuacji finansowej spółki oraz załącznika z objaśnieniami. Celem tej dyrektywy jest umożliwienie i udoskonalenie wglądu w położenie majątkowe i finansowe spółek oraz poziomu ich obrotów ze sprzedaży oraz zapewnienie wiarygodnych, porównywalnych danych i informacji ekonomicznych o działalności spółek odbiorcom zewnętrznym (akcjonariusze, pracownicy, banki, wierzyciele itp).<sup>34)</sup>

Reasumując przegląd międzynarodowych i regionalnych organizacji biorących udział w procesie harmonizacji standardów rachunkowości można sformułować następujące wnioski:

1. Dyrektywy (wytyczne) EWG są z prawnego punktu widzenia najważniejszymi regulacjami ponadpaństwowymi w Europie, gdyż muszą być uwzględnione w aktach prawnych krajów członkowskich w odniesieniu do spółek o określonej wielkości, i formie prawnej.<sup>35)</sup>
2. Międzynarodowe standardy dotyczą rachunkowości finansowej, a ściślej sprawozdań finansowych, ustanowione są głównie na korporacje ponadnarodowe, chodzi przede wszystkim o zwiększenie porównywalności sprawozdań finansowych ich czytelności i przejrzystości.
3. Otwarcie na międzynarodowy rynek, w tym także kapitałowy i szeroką współpracę gospodarczą z zagranicą z jednej strony i udział Krajowej Rady Dyplomowanych Biegłych Księgowych w IFAC i IASC - z drugiej strony w pełni uzasadniają tłumaczenie i popularyzację zarówno dyrektyw EWG i międzynarodowych standardów.

---

34. Por. J.Sobańska, Dyrektywy EWG- Harmonizacja standardów rachunkowości w krajach Wspólnoty Europejskiej, w: Biuletyn Krajowej Rady Dyplomowanych Biegłych Księgowych Stowarzyszenia Księgowych w Polsce, Warszawa 1990, s. 4-5.

35. Są one bardziej szczegółowe niż międzynarodowe standardy a tym samym zwiększają stopień porównywalności sprawozdań finansowych.

4. W większości krajów Europy Zachodniej obserwuje się duży wzrost rangi rachunkowości. Pisze się wręcz o "prawie rachunkowości" i jego harmonizacji w skali międzynarodowej, a eksperci rachunkowości są członkami parlamentów i doradcami rządów.

Polские przepisy normujące zasady rachunkowości powinny również odpowiadać tym warunkom. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 1.01.1991 roku o ogólnych zasadach prowadzenia rachunkowości jest pierwszym krokiem na tej drodze.

#### 4.9. Zmiany w systemie polskiej rachunkowości.

Wprowadzone w życie Rozporządzenie Ministra Finansów<sup>36)</sup> radykalnie zmieniło cały system prawny polskiej rachunkowości. Niektórzy, przemiany te określają nawet jako "rewolucyjne".

Zgodnie z powszechnymi dążeniami prawa i obowiązki podmiotów gospodarczych wszelkich typów w dziedzinie prowadzenia rachunkowości powinny być jednakowe. Anachroniczne jest dziś bowiem różnicowanie praw i obowiązków, zależnie od tego, kto jest właścicielem podmiotu gospodarczego. W myśl tego postulatu przepisy rozporządzenia obejmują jednolicie:

- a) osoby prawne oraz nie mające osobowości prawnej państwowe, komunalne inne samorządowe jednostki, niezależnie od tego, czy prowadzą działalność gospodarczą (przepisami rozporządzenia są objęte także jednostki i zakłady budżetowe)
- b) osoby fizyczne prowadzące działalność gospodarczą jeżeli w poprzednim roku osiągnęły przychód ze sprzedaży produktów i towarów przekraczający kwotę 2,5 miliona złotych (kwota ta podlegać będzie waloryzacji)

---

36. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 15 stycznia 1991 r. w sprawie zasad prowadzenia rachunkowości, Dz.U.RP. Nr 10 z dnia 5 lutego 1991 roku.

- c) osoby fizyczne mieszkające za granicą, lecz prowadzące działalność gospodarczą w Polsce, nawet jeśli ich przychody ze sprzedaży w ciągu roku nie przekraczają 2,5 mln zł.
- d) inne osoby fizyczne, które wprawdzie w myśl przepisów nie mają obowiązku prowadzenia rachunkowości, ale z własnej woli chcą ją wykorzystać jako podstawę wymiaru podatku.

Wszelkie wymienione wyżej osoby prawne i fizyczne obowiązane są do prowadzenia rachunkowości. Przepisy nie różnicują, a nawet nie rozróżniają obowiązków i uprawnień uspołeczniionych i nieuspołeczniionych podmiotów gospodarczych. Obowiązki zróżnicowane są natomiast w zależności od wielkości podmiotu gospodarczego, ponadto dla małych podmiotów przepisy określają pewne udogodnienia.

Rozporządzenie jest jedynym aktem prawnym normującym zasady prowadzenia rachunkowości. Dla należytego uświadomienia sobie stopnia radykalizmu dokonywanej reformy warto wskazać, że zlikwidowane zostały wszelkie przepisy szczegółowe. Uchylenie wielu dotychczasowych przepisów normujących zasady rachunkowości oznaczają głęboką zmianę w dziedzinie polityki ustalania standardów.

Odstąpiono od przepisów szczegółowych i dano księgowym prawo do samodzielnego działania opartego na ich wiedzy i doświadczeniu. Daje im to możliwość bardzo elastycznie dostosowywania rachunkowości do przedmiotu ewidencji, chociaż zawiera w sobie także ryzyko popełnienia nieprawidłowości, tym razem jednak na własny już rachunek księgowych.

Przepisy rozporządzenia nawiązują również do aspektu osobowego. Otóż, w rozporządzeniu nie używa się określenia "główny księgowy", nie przypisuje się mu praw i obowiązków. Wszystko, co wiąże się z prowadzeniem rachunkowości, w myśl przepisów adresowane

jest do kierownika podmiotu gospodarczego. Doświadczenia państw działających w warunkach gospodarki rynkowej wykazują, że taka sytuacja jest korzystna dla samego zawodu, jak też korzystna dla osób wykonujących zawód księgowego. Prawdziwe, rzetelne zainteresowanie kierowników podmiotów, także pod względem należytego uposażenia księgowego, pracą osób prowadzących rachunkowość powstaje automatycznie, ale dopiero wówczas gdy kierownik ten sam ponosi odpowiedzialność za rachunkowość podmiotu gospodarczego. Jest to bodziec znacznie silniejszy od uprawnień zadekretowanych przepisami nawet o randze rozporządzenia.

Nowe przepisy określające zasady prowadzenia rachunkowości oparte są na dyrektywach EWG. Mają one na celu możliwie pełne upodobnienie polskiej rachunkowości do stosowanej w państwach EWG, tak aby obecna współpraca gospodarcza, a w przyszłości być może pełna integracja z EWG nie napotykała trudności. Tak jak w państwach zachodniej Europy, są to przepisy ustalone przez państwo. Nasze rozporządzenie jednak, choć zgodne z dyrektywami EWG, obejmuje nieco szerszą tematykę dotyczącą szczególnie norm określających prawidłowość ksiąg rachunkowych, inwentaryzacji, dokumentów i sprawozdań finansowych.

Przedstawione w ogólnym zarysie zmiany w zakresie zasad polskiej rachunkowości, świadczą o istotnym zbliżeniu do unormowań światowych. Trzeba jednak pamiętać, że wprowadzone przepisy stanowią jedynie etap przejściowy na drodze do pełnej standaryzacji rachunkowości. Etap ten będzie trwał tak długo, aż w gospodarce narodowej nastąpią zasadnicze zmiany w zakresie zarządzania, własności oraz w strukturze produkcji. Wówczas, można będzie zastosować w rachunkowości standardy, które ujednolicią nasz system z systemem rachunkowości przyjętym w krajach zachodnich.

Budowa nowego systemu rachunkowości opartego o międzynarodowe zasady, ma wpływ na kształt rozwiązań ewidencyjnych w takich obszarach m.in. jak: rolnictwo, handel, przemysł, czy budżet. Każdy z tych obszarów ewidencyjnych charakteryzuje się swoją specyfiką i odmiennymi szczegółowymi rozwiązaniami. Dlatego, w celu identyfikacji współczesnych konceptualnych i normatywnych podejść do stanowienia standardów rachunkowości należy je brać pod uwagę.

Zatem, można stwierdzić, że proces standaryzacji obejmuje cały obszar rachunkowości, w tym także rachunkowości wojska jako wydzielonej części rachunkowości budżetowej.

Problemy dotyczące rachunkowości wojska, oraz jej formalno-prawny kształt standardów będą omówione w dalszej części pracy.

