

Prof. dr hab. Aldona Kamela-Sowińska
Członek rady naukowej SKwP
Katedra Rachunkowości
Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu

Dylematy integracji rachunkowości w krajach UE – dyrektywy, MSR, regulacje lokalne

Na początku pragnę podkreślić, że prezentowane poglądy są moje jako pracownika naukowego i nie reprezentują poglądów żadnej z organizacji, której jestem członkiem lub we władzach, której zasiadam. Ze względu na charakter wypowiedzi – udział w panelu – zaprezentuję poglądy na temat integracji z bardzo skrótowym uzasadnieniem, przez co u niektórych słuchaczy może to wywołać efekt „niedokończonego poematu”. Przedstawione opinie w żadnym kontekście ani znaczeniu nie są krytyką nikogo, ani niczego.

Integracja europejska jaką przedstawiają nam, obywatelom Unii politycy pokazuje, mimo kryzysu gospodarczego, wyidealizowany obraz opakowany w retorykę dyplomacji.

Dotyczy to także rachunkowości, a właściwie dylematów integracji rachunkowości w krajach UE. Pojęcie *dylemat* będę używała w znaczeniu, które mu nadaje W. Kopaliński, tj. kłopotliwe sytuacje, wymagające trudnego wyboru między dwiema przykrymi możliwościami – problem i alternatywa.

Dylematy integracji sprawdzają się według mnie do czterech głównych podstawowych dylematów:

1. dylemat odbiorcy sprawozdania finansowego
2. dylemat braku podstaw teoretycznych tworzenia dyrektyw i standardów,
3. dylemat norm prawnych rachunkowości,
4. dylemat legitymizacji twórców standardów.

Dylemat odbiorcy sprawozdania finansowego

Dylemat ten sprowadza się do pytania z czyjego punktu widzenia proces integracji rachunkowości w UE ma zasadnicze znaczenie, z czyjego punktu widzenia proces integracji jest prowadzony i dla kogo ?.

Twórcy dyrektyw, a szczególnie MSSF deklarują uniwersalizm rozwiązań i moralną neutralność. Stanowi to logiczną sprzeczność z deklaracją, że odbiorcą sprawozdań finansowych są inwestorzy

. A przecież dziś odbiorcami sprawozdań finansowych głównie nie są inwestorzy. Który inwestor w czasach globalizacji, transakcji on Line, wywiadowni gospodarczych, wirtualnego pieniądza i komputerowych programów analiz danych podejmuje decyzje gospodarcze w oparciu o zaudytowany bilans, który dociera do inwestorów po 6 miesiącach od daty, którą opisuje. Gdyby inwestorzy kupowali i sprzedawali akcje na podstawie wyniku finansowego to może nie byłoby kryzysów gospodarczych. Przez świat przetacza się dyskusja o nieprzydatności informacji finansowych, bo za późno dostarczane i zbyt skomplikowane. Nie

chodzi o to, że są niepotrzebne tylko o to że są nieodpowiednie. Powstały nawet przymiotniki określające sposób tworzenia standardów międzynarodowych „patch approach”- patchworkowy standard czy piecemade approach-standard złożony z różnych kawalków, lub bardziej elegancko jak „mix attribute model”(zob. dyskusja ISAR 2010, Genewa) Dowodem na taką ocenę niech będzie Komitet Interpretacji IASB. „może w podtytule powinien mieć napisane ...sami sobie.

Natomiast adwokaci, prokuratorzy, sędziowie w sądach karnych i gospodarczych, inspektorzy NIK, CBA, CBS podejmują decyzje dotyczące ludzkich losów na podstawie sprawozdań finansowych. Krąg odbiorców sprawozdań finansowych bardzo się ostatnio zmienił.

Definicja odbiorcy sprawozdań finansowych powinna dziś brzmieć: **„odbiorca sprawozdań finansowych to każda osoba, która na podstawie sprawozdań finansowych podejmuje wiążące decyzje”**. Taka definicja uniwersalizuje krąg odbiorców i nie eksponuje inwestora.

I. Dylemat 2 braku podstaw teoretycznych tworzenia dyrektyw i standardów

Paradygmat rachunkowości, że rachunkowość to nauka kwantytatywna, której istotą są liczby, np. wynik finansowy, na podstawie których to liczb podejmuje się decyzje gospodarcze to coraz mniej popularne twierdzenie.

Rachunkowość to nauka społeczna, a praktyka rachunkowości ma większy wpływ na życie społeczne niż czysto gospodarcze. Stąd np. MSSF powinny się nazywać „MSSF dla rynków finansowych”, co podzieliłoby gospodarczą rzeczywistość na dwa światy: gospodarki finansowe i gospodarki realnej. Przy tworzeniu dyrektyw, a szczególnie konkretnych standardów nie uczestniczą, z definicji, psychologowie, socjologowie, kulturoznawcy. A świadczy o tym skład m.in. organów IASB i innych instytucji europejskich zajmujących się integracją rachunkowości, gdzie zasiadają wysokiej klasy audytorzy, księgowi, dyrektorzy finansowi z dużym doświadczeniem osobistym i instytucjonalnym – np. jako byli dyrektorzy czy szefowie firm audytorskich czy banków lub agencji ratingowych.

To narodowa organizacja księgowych jaką jest SKwP – ma Radę Naukową i wydaje Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, a IFSB Foundation żadnego organu o charakterze naukowym nie ma. W ramach struktury IFSB Foundation istnieją Komisje i Grupy robocze, które skupiają wybrane postacie, niejednokrotnie o światowej sławie i zasięgu, ale to są sami praktycy. Przejrzałem ich życiorysy, nie ma prawników, socjologów, psychologów społecznych czy kulturoznawców, ale jest mowa o globalnej konwergencji czy konwergencji US GAAP, IFRS oraz globalnych regulacjach.

O międzynarodowości standardów sprawozdawczości finansowej nie świadczy międzynarodowy zespół ludzi którzy je tworzą tylko obszar dziedzin naukowych i praktyki, który będzie nimi objęty.

Następuje schyłek, przechodzi kryzys paradygmat rachunkowości jako nauki normalnej (według Kuhna¹). Stopień skomplikowania rachunkowości rośnie szybciej niż jej dokładność a odchylenia od przyjętych reguł wyeliminowane w jednym miejscu pojawiają się w innym. Dziś konto stało się szubienicą na której można powiesić wszystko. Czynniki zewnętrzne ciągle konkurują z wiernym obrazem i dotychczasową tradycją. Potrzebna jest nowa teoria rachunkowości, która będzie odpowiadać na obecny kryzys gospodarczy i udział rachunkowości w tym kryzysie. Musimy nauczyć się traktować jako przyczynę to co dotychczas traktowaliśmy jako skutek. Wynik finansowy traktowany był jako skutek podjętych działań a dziś jest przyczyną podejmowanych działań. W obszarze integracji rachunkowości w UE widzę wyraźne braki w podstawie teoretycznej proponowanych zmian. Tylko należycie zastosowane teorie rachunkowości w procesie jej integracji zapewnią językową precyzję, jasność, argumentacyjne strukturalizowanie, powiązanie fachowego języka z praktyką i świadomością społeczną

II. Dylemat 3 dylemat norm prawnych rachunkowości

Kolejnego dylematu integracji rachunkowości upatruję w regulacjach rachunkowości jako normach prawnych. Za przykład niech posłuży przechodzenie w rachunkowości – szczególnie w MSSF – od reguł do zasad. W literaturze powszechnie spotyka się przeciwstawienie reguł rachunkowości zasadom rachunkowości². Takie stanowisko nie znajduje żadnej podbudowy teoretycznej

Zasady i reguły (czy jak przyjęło się to w polskiej nauce prawa zasady i normy prawne) różnią się sposobem funkcjonowania. Reguły (normy) działają na zasadzie „wszystko albo nic”, tzn. są albo nie są spełnione. Standardy (zasady) natomiast mogą być spełnione w większym lub mniejszym stopniu. Inaczej niż w przypadku reguł, w razie kolizji standardów nie dochodzi do uchylenia jednego z nich, ale do przyznania w konkretnym przypadku pierwszeństwa jednemu standardowi przed drugim, przy czym oba nadal obowiązują. Normy mają ściśle wyznaczony zakres zastosowania – zasady nie. Ponadto zastosowanie reguł ma charakter automatyczny w przypadku zaistnienia danego stanu faktycznego, np. reguła podwójnego zapisu a zastosowanie zasady ma charakter ocenny – zależny od oceny danej sytuacji przez podmiot stosujący prawo³ np. wybór metody wyceny skalnika aktywów.

Wystarczy powołać się na Ronalda Dworkina i jego fundamentalne dzieło *Taking Right Seriously*⁴, jak i jego powszechnie znaną polemikę Johna Mackiego⁵.

Według Dworkina ma pojęcie prawa składają się dwa komponenty: reguły i standardy. Standardy z kolei dzielą się na dwa rodzaje: *principles* i *policies*. **Principles** to zasady prawne,

¹ Kuhn, T.S., *Struktura rewolucji naukowych*, Wydawnictwo Eletheia, Warszawa 2009.

² Bagshaw, K., *Principles v. Rules*, Accountancy Magazine 2006, December,

Quintyn, M., *Principles Versus Rules in Financial Supervision – Is There One Superior Approach?*, QFinance, qfinance.com, 2009,

Doherty, C., *Principles Or Rules?*, ACCA Magazine, March 2008, V. 11, No 3.

³ Kozłowski, T., *Autorytet versus przemoc. Ronald Dworkin w obronie imperium prawi*, Studia Iuridica XXX/1996, s. 50,

⁴ Dworkin, R., *Taking Right Seriously*, tłumaczenie T. Kozłowski, Biorąc prawa poważnie, Warszawa 1998,

⁵ Mackie, J., *The Third Theory of Law*, [w:] *Ronald Dworkin and Contemporary Jurisprudence*, M. Cohen, Duckworth Edition 1984,

które mają być przestrzegane dlatego, że stanowią wymóg wynikający z jakiegoś wymiaru moralności (np. sprawiedliwości czy uczciwości). *Policies* to standardy wytyczające pewne ogólne cele natury społecznej, politycznej, ekonomicznej. Oba rodzaje standardów nakazują spełnienie jakiegoś stanu rzeczy w możliwie najwyższym stopniu, przy czym granicę wyznaczają tu możliwości prawne i faktyczne⁶.

Krytyczną analizę stosowania, a właściwie pomieszczenia pojęć reguł i zasad w tworzeniu standardów rachunkowości i sprawozdawczości finansowej przeprowadzili już w 2006 roku Benston, Bromwich i Wagenhofer⁷. Żadnego oddźwięku, odbicia, uwzględnienia światowego dorobku teorii prawa i rachunkowości i Standard-Settera nie znalazłam.

Dylemat 4 legitymizacji twórców standardów

Konsekwencją dylematu rachunkowości jako norm prawnych jest dylemat legitymizacji tego prawa.

Legitymizacja (lub legitymacja) w szerokim sensie to uzasadnienie bądź prawomocność określonej instytucji społecznej. Najczęściej mówi się o legitymizacji władzy, państwa i prawa.

Legitymizacja prawa – uzasadnienie obowiązywania prawa oraz uznawania go za prawowite. Legitymizacja prawa jest zwykle ściśle wiązana z legitymizacją władzy. Zamiennie z terminem legitymizacji, używa się niekiedy takich pojęć jak *usprawiedliwienie*, *uprawomocnienie* czy *uzasadnienie mocy obowiązującej*⁸.

Najczęściej rozróżnia się normatywny i empiryczny sens legitymizacji. W sensie normatywnym, pojęcie to odnosi się do uzasadnienia określonych norm prawnych. Wszystkie normy prawne a także system prawny jako całość powinny posiadać takie uzasadnienie (odniesienie do pewnego porządku czy wartości), aby zasługiwać na posłuch i bycie uznanym za prawo⁹.

Legitymizacja prawa w sensie empirycznym oznacza natomiast faktyczne przestrzeganie prawa przez członków społeczeństwa. Prawa posiada więc wysoką legitymizację, jeśli jest przestrzegane w danej społeczności¹⁰.

Legitymizację można rozpatrywać na różnym poziomie ogólności. Możemy więc mówić o legitymizacji poszczególnych norm prawnych lub decyzji stosowania i stanowienia prawa

⁶ www.wikipedia, Ronald Dworkin

⁷ Benston, G.J., Bromwich, M., Wagenhofer, A., *Principles- Versus Rules-Based Accounting Standards*, The FASB's Standard Setting Strategy Abacus, Vol. 42, No 2, 2006,

⁸ pl.wikipedia.org/Wiki/Legitymizacja_prawa

⁹ Mikołajczyk, A., *Legitymizacja prawa*, [w:] *Leksykon współczesnej teorii i filozofii prawa*, C.H. Beck, Warszawa 2007, s. 169-170,

¹⁰ Kwiecień, R., *Teoria i filozofia prawa międzynarodowego. Problemy wybrane*, Difin, 2011,

Jedlecka, W., Helios, J., *Legitymizacja pozytywistyczna czy prawnonaturalna prawa europejskiego*, Prawnicza i Ekonomiczna Biblioteka Cyfrowa, Uniwersytet Wrocławski, 2010.

oraz o legitymizacji całego porządku prawnego. I w tym ostatnim wymiarze mówimy o konwergencji czy integracji prawa o rachunkowości.

IASB Foundation to instytucja prywatna o światowym zasięgu. Nie ma jednak statusu organizacji międzynarodowej jak IFAC, Bank Światowy, MFW czy Unia Europejska. Żeby zaproponowane standardy sprawozdawczości finansowej stały się prawem muszą przejść długi proces akceptacji i podlegać tzw. *due process*, co się tłumaczy jako stosowane klauzule właściwej procedury prawnej. O randze i ważności *due process* pisze na stronie IASB Foundation David Sidwell – członek Trustee „we will look at providing more robust documentation to demonstrate the oversight”.

Legitymizacja IASB polega na tym, że jest to instytucja powstała w oparciu o kryteria tworzone przez prawo do tworzenia międzynarodowych regulacji w obszarze rachunkowości i sprawozdawczości finansowej, czyli jest legalna, ale nie jest legitymizowana.

Bez legitymizacji nie będzie możliwe sprawowanie władzy, kształtowanie właściwych relacji między władzą a społeczeństwem, należy stwierdzić, że ogólne założenia legitymizacji, które są właściwe dla każdego modelu władzy¹¹. Taka legitymacje w zasadzie ma tylko narodowy ustawodawca.

Drugim problem w ramach dylematu legitymizacji prawa o rachunkowości jest odpowiedź na pytanie „**кто справује контролу над процесами интеграцији рачункowości**”, bowiem uczestnicy tego procesu mają różne punkty widzenia, a czasem rywalizujące ze sobą priorytety. Niech przykładem będzie MSSF dla MŚP dla których nie ma powszechnej akceptacji środowiska księgowych w UE a ciągle są przedmiotem standaryzowania.

Przedmiotem wysokiego zainteresowania i szczególnej uwagi UE powinny być standardy sprawozdawczości sektora finansów publicznych. Obecny kryzys w Grecji i zbliżający się wielki kryzys w krajach południowej Europy prawie fizycznie wymusza zajecie się tym obszarem rachunkowości. I co? ano..nic

Wnioski

Kierunków integracji rachunkowości w UE upatruje we;

1.wzmocnieniu roli Banku Światowego, MFW i UE i IFAC w kreowaniu standardów rachunkowości sektora finansów publicznych i skoncentrowanie standaryzacji rachunkowości biznesowej tylko na podmiotach notowanych na giełdzie

2.wzmocnienie roli Dyrektyw i Ram konceptualnych stanowiących podstawy rachunkowości rutynowej, które jasno określają reguły i zasady praktyki w tym zakresie

¹¹ Brenet, T., *Legitymizacja władzy politycznej. Elementy teorii*, Toruń 2000, s. 71 oraz Chomocik, S., *Wprowadzenie do pojmowania władzy i jej legitymacji*, Studenckie Zeszyty Naukowe UMCS, Z Nr 15, Lublin 2007.

3.nastąpi wzmocnienie roli narodowych twórców standardów w oparciu o Dyrektywy i Ramy konceptualne, bo tylko narodowy twórca standardów może w nich uwzględnić elementy kultury i doświadczenia danego kraju.

Bibliografia

1. Bagshow, K., *Principles v. Rules*, Accountancy Magazine 2006, December,
2. Benston, G.J., Bromwich, M., Wagenhofer, A., *Principles- Versus Rules-Based Accounting Standards*, The FASB's Standard Setting Strategy Abacus, Vol. 42, No 2, 2006,
3. Brernet, T., *Legitymizacja władzy politycznej. Elementy teorii*, Toruń 2000,
4. Chomocik, S., *Wprowadzenie do pojmowania władzy i jej legitymacji*, Studenckie Zeszyty Naukowe UMCS, Z Nr 15, Lublin 2007,
5. Doherdy, C., *Principles Or Rules?*, ACCA Magazine, March 2008, V. 11, No 3,
6. Dworkin, R., *Taking Right Seriously*, tłumaczenie T. Kozłowski, Biorąc prawa poważnie, Warszawa 1998,
7. Jedlecka, W., Helios, J., *Legitymizacja pozytywistyczna czy prawnonaturalna prawa europejskiego*, Prawnicza i Ekonomiczna Biblioteka Cyfrowa, Uniwersytet Wrocławski, 2010,
8. Kozłowski, T., *Autorytet versus przemoc. Ronald Dworkin w obronie imperium prawi*, *Studia Iuvidica XXX*'/1996,
9. Kwiecień, R., *Teoria i filozofia prawa międzynarodowego. Problemy wybrane*, Difin, 2011,
10. Kuhn, T.S., *Struktura rewolucji naukowych*, Wydawnictwo Eletheia, Warszawa 2009,
11. Mackie, J., *The Third Theory of Law*, [w:] *Ronald Dworkin and Contemporary Jurisprudence*, M. Cohen, Duckworth Edition 1984,
12. Mikołajczyk, A., *Legitymizacja prawa*, [w:] *Leksykon współczesnej teorii i filozofii prawa*, C.H. Beck, Warszawa 2007
13. Quintyn, M., *Principles Versus Rules in Financial Supervision – Is There One Superior Approach?*, QFinance, qfinance.com, 2009.