

Aldona Kamela-Sowińska

Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu, Wydział Zarządzania, Katedra Rachunkowości
aldona.kamela-sowinska@ue.poznan.pl

DYLEMATY INTEGRACJI RACHUNKOWOŚCI W KRAJACH UNII EUROPEJSKIEJ

Streszczenie: Celem niniejszego artykułu jest ukazanie dylematów rachunkowości w procesie jej integracji w Unii Europejskiej. Źródłem tych dylematów jest zmieniający się globalny świat i związane z tym zmieniające się oczekiwania inwestorów i innych odbiorców danych z rachunkowości, a w szczególności odbiorców sprawozdań finansowych. Dylematy integracji sprowadzają się – według autorki – do siedmiu głównych, podstawowych dylematów.

Słowa kluczowe: dylematy rachunkowości, normy prawne, rachunkowość, integracja, Unia Europejska.

Klasyfikacja JEL: M40, M48.

Wstęp

W ostatnich dwóch dekadach w naszym otoczeniu nastąpiły zmiany na niespotykaną dotąd skalę. Wraz ze zmianami w społeczeństwie następują zmiany w obszarze gospodarki i ekonomii. Współcześnie wiedza, innowacyjność i przedsiębiorczość wielu ludzi wprowadza w ruch mechanizmy gospodarki. Na naszych oczach tworzą się nowe nurty naukowe, takie jak wikinomia i makrowikinomia [Tapscott i Williams 2011]. Dzisiaj każdy, kto chce osiągnąć sukces, musi mieć towar nowej generacji – wiedzę. Wiedza to towar „nowej gospodarki”, a te stworzyć może tylko człowiek.

Jednakże spektakularne osiągnięcia ostatnich dziesięcioleci stały się źródłem do powstania poważnych problemów. Wartość rynkowa wielu przedsiębiorstw, zwłaszcza w krajach rozwiniętych, jest od kilku do kilkunastu razy wyższa od ich wartości księgowej [Jarugowa i Fijałkowska 2003, s. 18]. O ile kiedyś istniała okazjonalna, tymczasowa luka między wartością rynkową a wartością bilansową, o tyle obecnie ta luka staje się coraz większa. Nie mamy już do czynienia z chwilową anomalią, ale systemowym błędem w sposobie pomiaru wartości [Edvinsson i Malone 2001, s. 10]. Tradycyjny model rachunkowości, który dotychczas tak pięknie opisywał operacje gospodarcze podmiotów, zawiódł.

Sytuacja ta stawia poważne wyzwanie naukowcom, księgowym, biegłym rewidentom, dyrektorom finansowym i wielu innym ludziom związanym z rachunkowością i finansami. Utrzymanie znaczącej roli rachunkowości jako źródła danych do podejmowania decyzji gospodarczych coraz bardziej domaga się zmian. Zmiany te muszą doprowadzić do powstania nowych narzędzi pomiaru i sprawozdawczości, głównie tych składników, które do tej pory uznawano za niematerialne i niepoliczalne. A skala tych zmian musi być ponadnarodowa.

Niniejszy artykuł jest autorskim ujęciem tematu. Opiera się na przeglądzie współczesnej literatury, a także na poglądach wielu autorów.

Artykuł ma charakter autorski, systemowy, makroekonomiczny, strategiczny i kierunkowy. Przedstawione opinie w żadnym kontekście ani znaczeniu nie są krytyką nikogo ani niczego. Mają tylko na celu znalezienie płaszczyzny do intelektualnego sporu, który może się skończyć propozycją racjonalnych rozwiązań.

1. Dylematy integracji rachunkowości

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* używam w znaczeniu, które mu nadaje W. Kopaliński, tj. kłopotliwe sytuacje, wymagające trudnego wyboru między dwiema przykrymi możliwościami – problem i alternatywa. Stosuję termin integracja rachunkowości, choć mam świadomość, że można użyć innych terminów [Ignatowski 2012].

Dylematy integracji sprowadzają się, według mnie, do siedmiu głównych, podstawowych dylematów:

- upolitycznienia rachunkowości,
- zmiany kierunku relacji między praktyką i teorią w rachunkowości,
- odbiorcy sprawozdania finansowego,
- braku podstaw teoretycznych tworzenia dyrektyw i standardów,
- przechodzenia od ekonomii pozytywnej do ekonomii normatywnej w rachunkowości,
- norm prawnych rachunkowości,
- legitymizacji twórców standardów rachunkowości.

2. Dylemat upolitycznienia rachunkowości

Przez około 450 lat nie było prawa o rachunkowości, nie było ustawy czy kodeksu rachunkowości. Była praktyka, która opisywała – jak wzór do naśladowania – sposoby ewidencji skutków podjętych decyzji gospodarczych. Wszystko

w mierniku wartościowym, realnym, wymiernym, czyli w pieniądzu. Pierwszy, współczesny kodeks uwzględniający rachunkowość to Kodeks Napoleona z 1807 roku i Francuski Kodeks Handlowy z 1808 roku (Code de Commerce), potem niemiecki kodeks handlowy (BGH – Burgerliche Gesetz Buch) z 1900 roku. Przepisy kodeksu handlowego z 1807 i Kodeksu Napoleona dotyczyły prowadzenia i wykorzystywania ksiąg rachunkowych i bilansu upadłościowego. Na przykład tytuł II Kodeksu Napoleona to: „O ksiązkach kupieckich”, a art. 10 mówił „księga dziennika i księga inwentarzowa co rok parafowane (zaświadczone podpisem) być mają” [Turzyński 2010, s. 140–141].

A ostatnie 35 lat? Mamy ustawy o rachunkowości, MSR, MSSF, GAAP, JSAS. Istnieje wielka liczba organizacji zajmujących się formułowaniem zasad, reguł, norm, ram conceptualnych, standardów rachunkowości, a do głównych należą: IASB, IFRSB, IFAC, EFRAG, IFRIC, SAC. Wszystkie te instytucje, organizacje, ciała, organizmy, komisje i komitety mówią, jak musi/powinien postępować księgowy i audytor, żeby „było dobrze” nam, czyli społeczeństwu. Większość bowiem organizacji międzynarodowych działa w interesie publicznym, czyli niby dla wszystkich obywateli świata. Trudno jednakże czasami oprzeć się wrażeniu, że środowisko biznesu i księgowi wcale niektórych rozwiązań nie chcą, nie potrafią, nie akceptują. Za przykład niech posłuży propozycja IFRSB dotycząca Standardu Rachunkowości dla Małych i Średnich Przedsiębiorstw. Propozycja ta spotkała się z krytyką środowisk zawodowych – szczególnie w Niemczech. Badania przeprowadzone w Polsce przez EFPA w roku 2008 także wykazały całkowicie negatywną ocenę projektu IFRSB. I co? I nic? Nadal się nad tym projektem dyskutuje, urządza konferencje, przekonuje, że „lifting odmładza”. O rozejściu się oczekiwań środowiska biznesu i księgowych i twórców standardów rachunkowości pisały także M. Kutera i S. Surdykowska [2009]. Stało się zatem tak, że politycy tworzą rachunkowość, to oni bowiem z mocy sprawowanego urzędu tworzą prawo. Wielu – chyba większość – nigdy nie prowadziła firmy, nie zna się na mikrogospodarce, nie zna rachunkowości, ale tworzy dla tej mikrogospodarki regulacje nieodpowiadające jej potrzebom. Potrzeby praktyki wcale, albo w minimalnym zakresie nie są brane pod uwagę. I to jest właśnie upolitycznienie rachunkowości. Wyrazem upolitycznienia rachunkowości jest pojawienie się krytycznych badań rachunkowości (*critical accounting research*), w których „zakłada się, że rachunkowość nie jest neutralnym i obiektywnym narzędziem mającym zapewnić efektywność rynków kapitałowych, a wręcz przeciwnie – jest praktyką pozwalającą na dokonywanie transferów bogactwa między klasami społecznymi [Baker i Bettner 1997, s. 293–310; Kim 2000; Ciancarelli, Coulson i Thomson 2001; Tilling i Tilt 2002; Bracci 2007; Macintosh 2009, s. 1–27; Mitchell, Sikka i Willmott 2010].

W takim ujęciu rachunkowość kształtuje stosunki władzy w obszarze ekonomii politycznej i jest jednocześnie przez nią kształtowana; funkcjonuje w jej ramach. „Rachunkowość ma zatem funkcję polityczną: polityka rachunkowości

jest kształtowana przez dominujące elity i ich ideologie, a sama rachunkowość wpływa na sposób podziału zysku, bogactwa oraz władzy w społeczeństwie. Literatura związana z polityką rachunkowości obejmuje prace, które badają praktyki rachunkowości w celu zidentyfikowania sposobów jej zaangażowania w powstawanie konfliktów społecznych i podziału bogactwa nie tylko wewnątrz zakładu produkcyjnego, ale także w ramach społeczeństwa kapitalistycznego. Badania te obejmują też kwestie znaczenia rachunkowości w interakcjach między polityką gospodarczą kraju a gospodarką rynkową” [Dobija 2010, s. 6].

3. Dylemat zmiany kierunku relacji między praktyką i teorią w rachunkowości

Przez stulecia relacja praktyki i teorii w rachunkowości była jednokierunkowa. Praktyka wypracowała metody, techniki, idee czy pomysły. Poprzez stałe ich powtarzanie stawały się niepodważalne wobec świata gospodarczego. Opis rzeczywistości w sposób zweryfikowany stawał się teorią, a zweryfikowane i uznane przez świat nauki i praktyki przechodziły w paradygmaty. Zatem nauka weryfikowała rzeczywistość – dokonywała falsyfikacji.

Ostatnie 35 lat to zmiana, odwrócenie kierunku. Teoretycy tworzą metody, techniki, wymyślają narzędzia i instrumenty pomiaru w rachunkowości, a praktycy muszą je weryfikować w rzeczywistości. Dotyczy to takich metod wyceny jak wartość godziwa, z którą do dziś świat księgowych do końca sobie nie poradził. Przykładem może być utrata wartości i okoliczności, które się z nią wiążą.

Księgowi i audytorzy mają obowiązek falsyfikacji nowych instrumentów pomiaru. Księgowym i audytorom przyszło być – jak to dowcipnie ujął Z. Fedak – i myszą, i kotem.

4. Dylemat odbiorcy sprawozdania finansowego

Dylemat ten sprowadza się do pytań: 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 nie są głównie inwestorzy. Który inwestor w czasach globalizacji, transakcji online, wywiadowni gospodarczych, wirtualnego pieniądza i komputerowych programów analiz danych podejmuje decyzje gospodarcze na podstawie zaudytowanego bilansu docierającego

do inwestorów po sześciu miesiącach od daty, którą opisuje. Gdyby inwestorzy kupowali i sprzedawali akcje na podstawie wyniku finansowego, wówczas może nie byłoby kryzysów gospodarczych. Przez świat przetacza się dyskusja o nieprzydatności informacji finansowych, bo są 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 kawałków, lub bardziej elegancko jak *mix attribute model*. 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 ekspozuje inwestora [Kamela-Sowińska 2011].

5. Dylemat braku podstaw teoretycznych tworzenia dyrektyw i standardów

Paradygmat rachunkowości, że rachunkowość to nauka kwantytatywna, której istotą są liczby, na przykład wynik finansowy, na których podstawie 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, dlatego na przykład MSSF powinny się nazywać „MSSF dla rynków finansowych”, co podzieliłoby gospodarczą rzeczywistość na dwa światy: gospodarki finansowej i gospodarki realnej. Przy tworzeniu dyrektyw, a szczególnie konkretnych standardów, nie uczestniczą z definicji psycholodzy, socjolodzy, kulturoznawcy. A świadczy o tym skład organów IASB i innych instytucji europejskich zajmujących się integracją rachunkowości, gdzie zasiadają wysokiej klasy audytorzy, księgowi, dyrektorzy finansowi z dużym doświadczeniem osobistym i instytucjonalnym – na przykład byli dyrektorzy, szefowie firm audytorskich czy banków lub agencji ratingowych.

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. Wśród członków tych gremiów nie

ma prawników, socjologów, psychologów społecznych, ale jest mowa o globalnej konwergencji czy konwergencji US GAAP, IFRS oraz globalnych regulacjach. Pomija się także kulturę, a ta stanowi „element modelujący teorię i praktykę funkcjonowania rachunkowości” [Adamek 2012, s. 5].

O międzynarodowości standardów sprawozdawczości finansowej nie świadczy międzynarodowy zespół ludzi, którzy je tworzą, tylko obszar dziedzin naukowych i praktyki, który będzie nimi objęty [Kamela-Sowińska 2011]

Według T.S. Kuhna [2009], paradygmat rachunkowości jako nauki normalnej przechodzi kryzys, następuje schyłek. Stopień skomplikowania rachunkowości rośnie szybciej niż jej dokładność, a odchylenia od przyjętych reguł wyeliminowane w jednym miejscu pojawiają się w innym. Obecnie 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.

6. Dylemat przechodzenia od ekonomii pozytywnej do ekonomii normatywnej w rachunkowości

Powszechnie jest znany tradycyjny podział na ekonomię pozytywną i normatywną, wskazującą na odmienną naturę dyskusji o to co „jest” i o to co „być powinno” [Jastrzębski 2007, s. 121–131]. Zgodnie z tym podziałem ekonomia pozytywna zajmuje się wyjaśnieniem funkcjonowania gospodarki, w tym funkcjonowania zasad i praktyki rachunkowości. Ekonomia pozytywna koncentruje się na opisie, analizie faktów.

Przez ponad 450 lat rachunkowość lokowała się w ekonomii pozytywnej. Źródłem wiedzy była praktyka, która opisywana jako powtarzalny wzór do naśladowania stawiała się wiedzą naukową w danym momencie historycznym. Wiedza nagromadzona w ekonomii pozytywnej – jak twierdzi J. Jastrzębski – aspiruje do wiedzy naukowej, a w ramach wiedzy naukowej mogą być formułowane tylko hipotezy „mające sens empiryczny” [Jastrzębski 2007, s. 126]. Akademickim dowodem na ten stan są nieliczne doktoraty i habilitacje z rachunkowości do roku 1980.

Natomiast ekonomia normatywna składa się z sądów wartościujących na temat tego, co jest i wskazówek, wniosków, opinii, sądów, jak być powinno, na postulowaniu doprowadzenia rzeczywistości do stanu pożądanego.

Rachunkowość pozytywną uprawiali praktycy, opisując w podręcznikach i pracach rzeczywistość, czyli odpowiadali na pytania: jak jest, dlaczego tak jest i jakie są skutki tego, że tak jest.

Normatywną rachunkowość uprawiali ludzie nauki, teoretycy rachunkowości, szukali rozwiązań postulowanych, narzędzi rachunkowości i księgowości lepiej opisujących rzeczywistość.

A od 35 lat? To politycy, lobbyści, przedstawiciele grup interesów tworzą normy opisujące rzeczywistość w sposób dogodny dla nich samych. A naukowcy opisują, jak jest i dlaczego tak jest, podejmując próbę falsyfikacji norm tworzonych przez polityków – MSR, MSSF, GAAP, ISAS. Udowadniają, lub przynajmniej podejmują próby, że zaproponowane rozwiązania realizują lub przyczyniają się do realizacji lepszej rzeczywistości, co dla rachunkowości i sprawozdawczości finansowej ma oznaczać większą wiarygodność i użyteczność sprawozdań finansowych. Liczba doktoratów i habilitacji wzrosła. Każdy ma prawo do naukowo odmiennego własnego zdania. Spory „jak być powinno” same w sobie nie są złe, a szukanie najlepszych rozwiązań nawet oczekiwane. Tylko że w wypadku rachunkowości, w praktyce, w naukowych sporach bardziej chodzi o udowodnienie, żeby nie psuć i nie szkodzić, niż by tworzyć warunki do stworzenia tej rzeczywistości, co to ma być „lepsza”.

7. 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 rachunkowości [Bagshow 2006; Doherty 2008; Quintyn 2009]. Takie stanowisko nie znajduje żadnej podbudowy teoretycznej.

Zasady i reguły (czy, jak się to przyjęło 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 [Masztalerz 2012]. Standardy (zasady) natomiast mogą być spełnione w większym lub mniejszym stopniu. Inaczej niż w wypadku reguł, w razie kolizji standardów nie dochodzi do uchylenia jednego z nich, ale do przyznania w konkretnym wypadku 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 wypadku zaistnienia danego stanu

faktycznego, na przykład reguła podwójnego zapisu a zastosowanie zasady ma charakter ocenny – zależny od oceny danej sytuacji przez podmiot stosujący prawo [Kozłowski 1996, s. 50] np. wybór metody wyceny skalka aktywów.

Wystarczy powołać się na R. Dworkina i jego fundamentalne dzieło [1998] oraz powszechnie znaną polemikę J. Mackiego [1984].

Według Dworkina na pojęcie prawa składają się dwa komponenty: reguły i standardy. Standardy z kolei dzielą się na dwa rodzaje: *principles* i *policies*. *Principles* to zasady prawne, które mają być przestrzegane dlatego, że stanowią wymóg wynikający z jakiegoś wymiaru moralności (na przykład 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 faktyczne [Ronald Dworkin 2012].

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

8. Dylemat legitymizacji twórców standardów rachunkowości

Konsekwencją dylematu rachunkowości jako norm prawnych jest dylemat legitymizacji prawa tworzonego, potem stanowionego w Unii Europejskiej, a w konsekwencji przyjmowanego przez jej kraje członkowskie.

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* [Legitymizacja prawa 2012].

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 mieć takie uzasadnienie (odniesienie do pewnego porządku czy wartości), aby zasługiwać na posłuch i bycie uznanym za prawo [Mikołajczyk 2007, s. 169–170].

Legitymizacja prawa w sensie empirycznym oznacza natomiast faktyczne przestrzeganie prawa przez członków społeczeństwa. Prawo ma więc wysoką

legitymizację, jeśli jest przestrzegane w danej społeczności [Jedlecka i Helios 2010; Kwiecień 2011].

Legitymizację można rozpatrywać na różnym poziomie ogólności. Możemy więc mówić o legitymizacji poszczególnych norm prawnych lub decyzji stosowania i stanowienia prawa oraz o legitymizacji całego porządku prawnego. 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 na podstawie kryteriów tworzonych 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 są właściwe dla każdego modelu władzy [Brernet 2000; Chomocik 2007]. Taką legitymizację w zasadzie ma tylko narodowy ustawodawca.

Drugim problem w ramach dylematu legitymizacji prawa o rachunkowości jest odpowiedź na pytanie „kto sprawuje kontrolę nad procesami integracji rachunkowości”, albowiem 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 wymuszają zajęcie się tym obszarem rachunkowości. I to jest kierunek i przyszłość standaryzacji unijnego prawa w zakresie rachunkowości.

Zakończenie

Kierunków integracji rachunkowości w UE upatruję we wzmocnieniu roli:

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

- dyrektyw i ram konceptualnych stanowiących podstawy rachunkowości rutynowej, które jasno określą reguły i zasady praktyki w tym zakresie,
- narodowych twórców standardów na podstawie dyrektyw i ram konceptualnych, bo tylko narodowy twórca standardów może w nich uwzględnić elementy kultury i doświadczenia danego kraju; w moim przekonaniu wzrośnie rola rachunkowości krajowej, takiej „szytej na miarę”.

Bibliografia

- Adamek, J., 2012, *Kulturowe uwarunkowania rachunkowości w świetle założeń i praktyki rachunkowości islamskiej i chińskiej*, CeDeWu, Warszawa.
- Bagshow, K., 2006, *Principles v. Rules*, Accountancy Magazine, December.
- Baker, C.R., Bettner, M.S., 1997, *Interpretive and Critical Research in Accounting: A Commentary on its Absence from Mainstream Accounting Research*, Critical Perspective on Accounting, vol. 8, iss. 4.
- Benston, G.J., Bromwich, M., Wagenhofer, A., 2006, *Principles- Versus Rules-Based Accounting Standards*, The FASB's Standard Setting Strategy Abacus, vol. 42, no. 2.
- Bracci, E., 2007, *Autonomy, Responsibility and Accountability in the Italian School System*, University of Glasgow, July.
- Brernet, T., 2000, *Legitymizacja władzy politycznej. Elementy teorii*, Wydawnictwo Adam Marszałek, Toruń.
- Chomocik, S., 2007, *Wprowadzenie do pojmowania władzy i jej legitymacji*, Studenckie Zeszyty Naukowe nr 15, UMCS, Lublin.
- Ciancarelli, P., Coulson, A., Thomson, I., 2001, *No Accounting for Risk*, Department of Accounting and Finance Strathclyde University Glasgow G4 0LN, submitted to the Third Asia Pacific Interdisciplinary Perspective in Accounting Conference, 15–17.07.2001.
- Dobija, D., 2010, *Dylematy standaryzacji sprawozdawczości finansowej, wyceny i pomiaru zysku*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości nr 57 (113), Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa.
- Doherdy, C., 2008, *Principles Or Rules?*, ACCA Magazine, vol. 11, no. 3.
- Dworkin, R., 1998, *Biorąc prawa poważnie*, tłum. T. Kozłowski, PWN, Warszawa.
- Edvinsson, L., Malone, M.S., 2001, *Kapitał intelektualny*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Ignatowski, R., 2012, *Światowa harmonizacja rachunkowości w perspektywie teoretycznej*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości nr 67 (123), Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa.
- Jarugowa, A., Fijałkowska, J., 2003, *Kapitał intelektualny – wyzwanie dla rachunkowości*, Rachunkowość, nr 11.
- Jastrzębski, J., 2007, *Spór o to co „jest” a spór o „być powinno”: czy istnieje ekonomia wolna od wartości*, Zeszyty Naukowe WSHiR, Poznań.

- Jedlecka, W., Helios, J., 2010, *Legitymizacja pozytywistyczna czy prawnonaturalna prawa europejskiego*, Prawnicza i Ekonomiczna Biblioteka Cyfrowa, Uniwersytet Wrocławski, Wrocław.
- Kamela-Sowińska, A., 2011, *Geopolityka rachunkowości*, Prace i Materiały Wydziału Zarządzania, t. 1/1, Uniwersytet Gdański, Gdańsk.
- Kim, S.N., 2000, *Accounting for Negativity: From a Buddhist Perspective*, School of Accounting and Finance, IPA, Conference.
- Kozłowski, T., 1996, *Autorytet versus przemoc. Ronald Dworkin w obronie imperium prawa*, Studia Iuridica XXX, nr 31, Miscellanea, Warszawa.
- Kuhn, T.S., 2009, *Struktura rewolucji naukowych*, Wydawnictwo Eletheia, Warszawa.
- Kutera, M., Surdykowska, S., 2009, *Kryzysy gospodarcze a wiarygodność sprawozdań finansowych*, Difin, Warszawa.
- Kwiecień, R., 2011, *Teoria i filozofia prawa międzynarodowego. Problemy wybrane*, Difin, Warszawa.
- Legitymizacja prawa*, 2012, http://pl.wikipedia.org/wiki/Legitymizacja_prawa [dostęp: 15.09.2012].
- Mackie, J., 1984, *The Third Theory of Law*, w: Cohen, M. (red.), *Ronald Dworkin and Contemporary Jurisprudence*, Duckworth Edition, London.
- Macintosh, N.B., 2009, *Effective Genealogical History: Possibilities for Critical Accounting History Research* (report), Accounting Historians Journal, volum 36, nr 1, s. 1–27.
- Masztalerz, M., 2012, *O standardach rachunkowości. Zasady czy reguły*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości nr 66 (122), Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa.
- Mikołajczyk, A., 2007, *Legitymizacja prawa*, w: Zajadło, J. (red.), *Leksykon współczesnej teorii i filozofii prawa*, C.H. Beck, Warszawa.
- Mitchell, A., Sikka, P., Willmott, H., 2010, *Policing Knowledge by Invoking the Law: Critical Accounting and the Politics of Dissemination*, www.visar.csustan.edu/aaba/2010.
- Quintyn, M., 2009, *Principles Versus Rules in Financial Supervision – Is There One Superior Approach?* <http://www.qfinance.com/regulation-best-practice/principles-versus-rules-in-financial-supervision-is-there-one-superior-approach?full> [dostęp: 15.09.2012].
- Ronald Dworkin*, 2012, http://pl.wikipedia.org/wiki/Ronald_Dworkin [dostęp: 15.09.2012].
- Tapscott, D., Williams, A.D., 2011, *Makrowikinomia. Reset świata i biznesu*, Studio Emka, Warszawa.
- Tilling, M., Tilt, C., 2002, *Alas poor Critical Accounting, we knew him*, Karl, School of Commerce, Research Paper Series ,02–3,2002.
- Turzyński, M., 2010, *Regulacje kodyfikacji napoleońskich w zakresie rachunkowości*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości nr 57 (113), Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa.

DILEMMAS OVER THE INTEGRATION OF ACCOUNTING IN EU MEMBER STATES

Abstract: The aim of this article is to present the dilemmas regarding the integration of accounting in EU member states. The dilemmas can be divided into the following main groups: the dilemma of the financial statement's user, the dilemma arising from the lack of a theoretical framework for drafting directives and standards, the dilemma over legal regulations in accounting, the dilemma over the legitimization of standard setters, the dilemma regarding changes between the practice and theory of accounting, as well as the dilemma regarding changes from positive to normative economics in accounting.

Keywords: accounting dilemmas, legal standards, accounting, integration, European Union.