

ELŻBIETA HAJDUGA

**Uniwersytet Ekonomiczny
Wrocław**

CZYNNIKI DETERMINUJĄCE SYSTEMY RACHUNKOWOŚCI

1. Ogólna klasyfikacja systemów rachunkowości

W literaturze przedmiotu można spotkać się z wieloma różnymi klasyfikacjami systemów rachunkowości na świecie dokonanymi przez np. Nobes'a, Parker'a, Lawrence'a, czy chociażby Gray'a, które ukazują różne determinanty mające wpływ na kształt określonego systemu. Według S. Lawrence'a najistotniejsze są czynniki:

- kulturowe;
- polityczne;
- prawne;
- ekonomiczne.¹

Według innych autorów (M. Z. Igball, T. U. Melcher, A. A. Elmallah)² system rachunkowości uwarunkowany jest przede wszystkim czynnikami społecznymi, które określone są poprzez:

- system edukacyjny;
- system prawny;
- system polityczny;
- system ekonomiczny;
- religię.

Inne kryterium służące klasyfikacji krajowych systemów rachunkowości wykorzystuje badania empiryczne, w których dokonuje się analizy:

- sposobów ujęć pewnych zagadnień w regulacjach rachunkowości,
- faktycznych praktyk w tym zakresie,
- zakresu ujawnianych informacji w sprawozdaniu finansowym.³

A. d'Arcy w jednym ze swoich badań dokonano sprawdzenia ujęcia księgowego 129 szczegółowych kwestii, m.in.:

- aktywowanie kosztów prac rozwojowych (obowiązkowe, czy dopuszczalne, czy zupełnie zabronione);
- możliwości tworzenia rezerw na przyszłe koszty;

¹ S. Lawrence: *International accounting*. International Thomson Business Press, London 1996, s. 1 - 13 za: S. T. Surdykowska: *Rachunkowość międzynarodowa*. Zakamycze, Kraków 1999, s. 46.

² M. Z. Igball, T. U. Melcher, A. A. Elmallah: *International accounting, Global Perspectiv*. International Thomson Publishing, Prentice Hall, USA 1997, s. 20 za: S. T. Surdykowska: *Rachunkowość ...*, op. cit., s. 50.

³ Mućko P., *Systemy rachunkowości na świecie [w:] Rachunkowość międzynarodowa*. Red. K. Winiarska. ODDK, Gdańsk 2009, s. 38 - 39.

- dopuszczalność metody LIFO;
- możliwość przeszacowania aktywów;
- ujęcie i rozliczanie nadwyżki z przeszacowania aktywów;
- dopuszczalne metody konsolidacji sprawozdań finansowych.

W zależności od zakresu i szczegółowości otrzymanych odpowiedzi na zadane pytania dokonano podziału na cztery grupy systemów rachunkowości, w ramach których wyodrębniła się następujące kraje:

- **Grupa 1.** Obejmuje większość krajów Europy kontynentalnej (Francja, Belgia, Austria, Niemcy, Dania, Holandia, Szwajcaria) oraz Wielką Brytanię.
- **Grupa 2.** Obejmuje Japonię, Hiszpanię, Szwecję.
- **Grupa 3.** Obejmuje Stany Zjednoczone, Kanadę.
- **Grupa 4.** Obejmuje wyłącznie Australię.

Należy zwrócić uwagę, że zastosowanie tego kryterium jest dość kontrowersyjne, ponieważ w jednej grupie (1) znalazły się kraje, które powszechnie uważa się za zdecydowanie różne w zakresie rachunkowości (Wielka Brytania – przedstawiciel modelu anglosaskiego, pozostałe kraje grupy pierwszej zaliczane są do przedstawicieli modelu kontynentalnego). Podobnie w przypadku Australii, która jest jedynym elementem grupy (4), a powszechnie uważa się, że system ten jest zbliżony do systemu innych krajów anglosaskich.

Nobes z kolei dokonał podziału z punktu widzenia dwóch perspektyw: makro i mikro (tabela 1).

Tabela 1. Klasyfikacja systemów rachunkowości według C. Nobesa

Systemy rachunkowości						
Perspektywa mikro			Perspektywa makro			
Osąd indywidualny. Ukie-runkowanie na własność prywatną. (Holandia)	Praktyka rachunkowości		Prawo skodyfikowane, wpływ międzynarodowy (Włochy)	Jednolity plan kont (Francja, Belgia, Hiszpania)	Prawo podatkowe (Niemcy, Japonia)	Kontrola społeczna (Szwecja)
	Regulacja rachunkowości przez organizacje zawodowe (Australia, Wielka Brytania, Irlandia, Nowa Zelandia)	Regulacja rachunkowości przez Komisję Papierów Wartościowych (Stany Zjednoczone, Kanada)				

Źródło: Mućko P., Systemy rachunkowości na świecie op.cit., s. 40 – 41.

W krajach, w których dominuje perspektywa makro, rachunkowość jest traktowana przede wszystkim jako jeden z instrumentów polityki gospodarczej. Zadania w tym zakresie określają podstawowe zasady (politykę) rachunkowości, które stosują jednostki gospodarcze. W krajach o perspektywie mikro, rachunkowość stanowi przede wszystkim instrument zarządzania tą jednostką.

W pierwszej grupie wyróżniono kraje, w których rachunkowość oparta jest teorii ekonomii oraz te, które preferują podejście pragmatyczne, oparte na praktyce. W drugiej grupie

wyróżniono kraje, w których rachunkowość oparta jest na prawie kodeksowym oraz na prawie podatkowym i odrębnie Szwecję, która kieruje się polityką ekonomiczną państwa.

Nobes wyróżnił następujące czynniki pozwalające objaśnić różnice w systemach rachunkowości:⁴

- rodzaj systemu prawnego,
- źródła zasilania finansowego, formy własności oraz poziom rozwoju rynku kapitałowego,
- powiązanie prawa podatkowego z prawem bilansowym,
- stopień profesjonalizacji środowiska,
- wpływ wybitnych jednostek (np. Schmalenbach w Niemczech, czy Limperg w Holandii),
- szczególne zjawiska (np. inflacja).

Mueller i Choi⁵ dokonali kolejnej klasyfikacji systemów rachunkowości wyodrębniając cztery grupy czynników:

- 1) rachunkowość wykorzystywana dla celów makroekonomicznych – służąca do realizacji krajowej polityki ekonomicznej, poddana wymogom podatkowym, uwzględniająca odpowiedzialność społeczną przedsiębiorstw, uwzględniająca pomiar wartości dodanej (np. Szwecja);
- 2) podejście mikroekonomiczne do rachunkowości – własność indywidualna, zasady pomiaru zdarzeń służą do odwzorowania rzeczywistości ekonomicznej, zasady i normy rachunkowości są elastyczne i na wysokim poziomie (np. Holandia);
- 3) rachunkowość ma status niezależnej dyscypliny – rozwiązania rachunkowości powstały w odpowiedzi na potrzeby i problemy praktyki gospodarczej przedsiębiorstw (USA, Wielka Brytania);
- 4) ujednoliconą rachunkowość polega na standaryzacji pojęć, sposobów pomiaru i prezentacji w sprawozdaniach finansowych.

Hierarchia czynników różnicujących systemy rachunkowości według Zeffa⁶ to kolejne kryterium klasyfikacyjne. Wyodrębnia się tu:

1) narodowe wartości kulturowe:

- wolność jednostki/utrzymanie społecznego porządku – USA jako kraj wartościujący wolność jednostki; Kanada, Francja – rachunkowość silniej regulowana niż w USA,
- otwarcie/zachowanie tajemnicy – kierunki zmian w rachunkowości są w pełni znane w USA, a np. w Wielkiej Brytanii występuje tendencja do nieujawniania.

2) zmienne prawne, polityczne i makroekonomiczne:

⁴ Szerzej Jaruga A. A., *Systemy regulacji rachunkowości a międzynarodowa harmonizacja i standaryzacja*, [w:] *Międzynarodowe regulacje rachunkowości. Wpływ na rozwiązania krajowe*, red. A. A. Jaruga, Wyd. C. H. Beck, Warszawa 2002, s. 11.

⁵ A.A. Jaruga., *Systemy regulacji rachunkowości op.cit.*, s. 13 oraz G. G. Mueller: *Accounting principles generally accepted in the U. S. versus those accepted elsewhere*. "International Journal of Accounting", Spring 1968 za: D. Kortum: *Klasyfikacja rachunkowości międzynarodowej i jej podstawowe wzorce* [w:] *Rachunkowość międzynarodowa*. Red. L. Bednarski, J. Gierusz, PWE, Warszawa 2001, s.23.

⁶ A.A. Jaruga., *Systemy regulacji rachunkowości op. cit.*, s. 14 – 15.

- wpływ prawa podatkowego na sprawozdania finansowe – im mniejszy jest związek norm rachunkowości z prawem podatkowym, tym na ogół większa jest swoboda promowania zmian w rachunkowości przez środowisko księgowych,
 - tradycja regulacji gospodarczej przez władze państwowe,
 - poziom rozwoju rynku kapitałowego i giełdy – im bardziej rozwinięty ten rynek, tym większe zapotrzebowanie na wiarygodne i rzetelne informacje,
 - rola krajowej prasy w oddziaływaniu na prowadzenie interesów,
 - różnice między krajami w układzie sił różnych grup interesów, mających wpływ na stanowienie standardów rachunkowości będących podstawą sporządzania sprawozdań finansowych – powstanie różnych grup „naciśku” (pozarządowych) świadczy o rozwoju rachunkowości i świadomości jej znaczenia w danym kraju,
 - zaufanie sektora prywatnego do kompetencji i wiarygodności działań rządu.
- 3) zmienne edukacyjne:
- różna tradycja edukacyjnego przygotowania środowiska finansowego w zakresie rachunkowości (jakie wykształcenie posiadają osoby ze środowiska księgowych),
 - rola ekonomii w edukacyjnym procesie przygotowania biegłych księgowych – uważa się, że udział ekonomii w programach kształcenia studentów rachunkowości powinien być znaczący.

W przeważającej części tych klasyfikacji pojawiają się czynniki prawne, ekonomiczne i kulturowe, które poniżej zostaną pokrótce scharakteryzowane.

2. Czynniki prawne

W celu zmniejszenia różnic pomiędzy poszczególnymi systemami rachunkowości podjęto pewne działania w zakresie ujednoczenia stosowanych praktyk, metod i reguł. Działania te można podzielić na dwa procesy: **harmonizacji i standaryzacji rachunkowości**. Harmonizacja ma na celu zmniejszenie stosowanych reguł i zasad rachunkowości dla zredukowania różnic w poszczególnych systemach rachunkowości, a konkretniej różnic w sprawozdawczości finansowej. Harmonizacją zajmują się kraje zrzeszone w ramach pewnych wspólnot, najczęściej ekonomicznych. Problemem harmonizowania określonych zagadnień rachunkowości zajmuje się między innymi Unia Europejska, która wydała dyrektywy, mające na celu harmonizację rachunkowości. Dyrektywy te stanowią wzorce dotyczące sprawozdania finansowego, zawierają jednak ogólne zasady sporządzania i układu sprawozdania finansowego (w przeciwieństwie do standardów). Bardzo ważne jest to, że dyrektywy nie są obowiązującym prawem krajów członkowskich, ale są uwzględniane w krajowych normach systemu rachunkowości. W dyrektywach zatem zawarte są ogólne wzorce, które mają za zadanie zmniejszyć ilość możliwych rozwiązań, uwzględniając krajowe reguły i modyfikacje. W zasadzie cała Unia Europejska stanowi przykład modelu kontynentalnego (wyjątek Wielka Brytania) stąd też proces harmonizacji uwzględnia większość rozwiązań z tego właśnie modelu. Harmonizacja ma na celu przede wszystkim realizację wspólnych celów gospodarczych.

Ujednoceniem zasad, metod i reguł rachunkowości stosowanych przez przedsiębiorstwa w wielu krajach, czyli opracowywaniem standardów rachunkowości zajmują się organizacje:

- Rada Standardów Rachunkowości Finansowej (FASB – Financial Accounting Standards Board)⁷;
- Rada Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (IASB – International Accounting Standards Board).

Organizacje te współpracują ze sobą w celu pełnego ujednoczenia Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej (MSSF) oraz Amerykańskich Standardów Rachunkowości (US GAAP), tak by nowe, udoskonalone standardy, mogły stać się podstawą do sporządzania sprawozdań finansowych dla firm prowadzących działalność w każdym zakątku świata.

Standaryzacja dąży do całkowitego ujednoczenia zasad i norm rachunkowości. Nie ma mowy o wyborach spośród kilku wariantów, w przypadku standaryzacji przedsiębiorstwa mają narzucone pewne rozwiązania i metody działania. Jest procesem bardzo trudnym i długotrwałym. Większość krajów nie traktuje standaryzacji jako cel sam w sobie, raczej skłania się do harmonizacji rozwiązań rachunkowości, zarówno jej zasad, jak i rozwiązań prawnych. Ma to związek z czynnikami determinującymi systemy rachunkowości (kulturowe, podatkowe, edukacyjne itp.). Należy jednak zwrócić uwagę, że stosowanie międzynarodowych uregulowań w zakresie rachunkowości sprawia, że sporządzone na ich podstawie sprawozdania finansowe są przejrzyste i porównywalne w różnych krajach, bez względu na tradycję, kulturę, czy system gospodarczo – prawny. A to z kolei prowadzi do zwiększonych możliwości dostępu do kapitału, jak również obniżenia kosztu jego pozyskania, a tym samym do rozwoju przedsiębiorstwa.

Z punktu widzenia stanowienia prawa w zakresie rachunkowości można rozpatrywać dwa skrajne przypadki. Po pierwsze uregulowania mogą wypływać z organów ustawodawczych w formie różnego rodzaju aktów prawnych, które obligują jednostki gospodarcze do ich bezwzględnej przestrzegania. Jako przykład można podać chociażby Kodeks Cywilny, Kodeks Handlowy, czy ustawę o rachunkowości. Takie rozwiązanie jest dość skomplikowane i mało elastyczne, ze względu na zbyt długi proces legislacyjny. System ten nie pozwala na szybką reakcję na zmiany rzeczywistości gospodarczej (model kontynentalny). Po drugie regulowanie zasad rachunkowości odbywa się poprzez wydawanie standardów rachunkowości poprzez organizacje pozarządowe, niezależnie od władzy państwowej (jednak rząd ma prawo wglądu w działalność tego typu organizacji). Regulacje te „wychodzą” od przedstawicieli środowisk: księgowych, biegłych rewidentów, inwestorów giełdowych. Regulacje te mają niższy status niż prawo stanowione, w związku z tym ich charakter jest wzorcowy, a nie bezwzględnie obowiązujący (model anglosaski).

3. Czynniki ekonomiczne

W zakresie czynników ekonomicznych, które mają decydujący wpływ na kształt systemu rachunkowości w konkretnym państwie można wyróżnić przede wszystkim⁸:

⁷ Organizacja FASB zajmuje się stanowieniem i wdrażaniem standardów rachunkowości w Stanach Zjednoczonych.

⁸ S. Zabłocka., *Istota standaryzacji i harmonizacji [w:] Rachunkowość międzynarodowa. Red. L. Bednarski, J. Gierusz. PWE, Warszawa 2001, s. 18 – 19.*

- inflację,
- rozwój korporacji międzynarodowych i rynków finansowych oraz
- powiązania między krajami.

Podejście do **inflacji**, jako do podstawowego czynnika ekonomicznego, zależy od siły jej występowania w danym kraju, a co za tym idzie od środków zaradczych stosowanych przez rządy poszczególnych państw. Inflacja ma ogromne znaczenie w zakresie wyceny składników majątku w celu porównywalności danych z okresu na okres. W tych państwach, w których inflacja nie występuje lub jest niewielka do wyceny można zastosować zasadę kosztu historycznego. Taka sytuacja ma miejsce w krajach zaliczanych do modelu kontynentalnego np. Niemcy, Japonia. Przedstawiciele modelu anglosaskiego natomiast (Wielka Brytania, USA) nie posiadają rozwiązań w zakresie zmian cen spowodowanych inflacją. Natomiast tam, gdzie ta inflacja jest znacząca, a ma to miejsce w większości krajów Ameryki Południowej, integralną częścią rachunkowości są metody przygotowania informacji finansowych z uwzględnieniem zmian ogólnego poziomu cen. Stosowanie tych metod jest warunkiem porównywalności danych.⁹ Skutkiem występowania inflacji jest również konieczność przeprowadzenia rewaluacji.¹⁰

Do **rozwoju korporacji międzynarodowych i rynków finansowych** przyczyniło się wiele czynników, wynikających z procesów globalizacji. Związane jest to przede wszystkim z poszukiwaniem nowych rynków zbytu, taniej siły roboczej oraz z rozwojem nowych technologii. Różne systemy rachunkowości funkcjonujące w poszczególnych krajach dostarczają odmiennych informacji dla potencjalnie tych samych użytkowników na arenie międzynarodowej. W konsekwencji procesów globalizacji zrodziła się potrzeba ujednoczenia informacji płynących z systemu rachunkowości. Porównywalność danych dostarczanych przez rachunkowość znacznie ułatwia dostęp do rynków zagranicznych, do zewnętrznych źródeł finansowania, a w efekcie do podejmowania trafnych decyzji gospodarczych i obniżenia kosztów związanych ze sprawozdawczością finansową.¹¹ Potrzeba porównywalności danych zrodziła się przede wszystkim w tych krajach, w których intensywnie rozwijał się rynek finansowy, a w szczególności rynek papierów wartościowych. Powstało zapotrzebowanie na rzetelne i wiarygodne informacje pochodzące ze sprawozdań finansowych w celu podjęcia właściwych decyzji. Można w tym miejscu wspomnieć o dwóch podstawowych modelach rachunkowości i ich „spojrzeniu” na zaspokojenie potrzeb informacyjnych inwestorów i kredytodawców. W krajach stosujących model anglosaski występuje silnie rozwinięty rynek finansowy, który stanowi podstawowe źródło kapitału dla firm, a rachunkowość w tych krajach zorientowana jest na zaspokojenie potrzeb informacyjnych przede wszystkim inwestorów. W krajach identyfikujących się z modelem kontynentalnym rachunkowość zorientowana jest przede wszystkim na zaspokojenie potrzeb organów podatkowych i banków, które są głównym dostarczycielem kapitału dla przedsiębiorstw.¹²

⁹ S. Zabłocka, *Istota standaryzacji i harmonizacji*, op. cit., s. 18.

¹⁰ Np. we Francji rewaluacja jest obowiązkowa ze względu na przepisy podatkowe. Por. S. Zabłocka: *Czynniki determinujące rachunkowość...*, op. cit., s. 18.

¹¹ M. Foremna – Pilarska., Radawiecka E., *Rachunkowość na tle rozwiązań międzynarodowych*, Difin, Warszawa 2009, s. 20 – 21.

¹² J. Szerzej Krasodomska., *Anglosaski i kontynentalny model rachunkowości na przykładzie wybranych krajów* [w:] *Zeszyty teoretyczne rachunkowości*. T.55. SKWP, Warszawa 2010, s. 121 i dalsze.

4. Czynniki kulturowe

Zestawienie swego rodzaju różnic i podobieństw pozwala sklasyfikować systemy rachunkowości występujące w poszczególnych krajach. Wynika to z istotnej roli czynników kulturowych. Prekursorem badań w zakresie wpływu tych czynników na rachunkowość był G. Hofstede. Na podstawie swoich badań dokonał opisu wartości kulturowych mających wpływ na system rachunkowości (tabela 2).

Tabela 2. Wartości kulturowe determinujące system rachunkowości

Cechy społeczne	Charakterystyka
Indywidualizm lub kolektywizm w działaniu	Kryterium to pozwala wyodrębnić kraje na podstawie siły więzi społecznych. Indywidualizm preferuje luźne więzi społeczne. Występuje tutaj większa odpowiedzialność jednostek za siebie i swoich najbliższych. Kolektywizm natomiast zakłada ścisłe więzi społeczne, wspólną odpowiedzialność oraz lojalność wobec innych grup społecznych.
Siła dystansu	Cecha ta opisuje akceptację (lub nie) społeczeństwa w nierównym podziale władzy. W społeczeństwach o wysokim stopniu dystansu jednostki akceptują obowiązujący hierarchiczny porządek. Natomiast społeczeństwa o niskim stopniu dystansu dążą do wyrównywania podziałów dla różnych grup społecznych.
Awersja do ryzyka	Pokazuje zachowania społeczeństwa w sytuacjach niepewności. Duża awersja do ryzyka oznacza, że członkowie społeczeństw będą unikać sytuacji związanych z niepewnością nawet, jeśli wiąże się to z dużymi potencjalnymi korzyściami.
Męskość lub kobiecość	Związane jest to z typowo męskimi i kobiecymi cechami. Męskość cechuje: heroizm, zapewnienie bytu, odniesienie sukcesu, odwaga, kobiecość natomiast: skromność, opieka nad słabszymi i starszymi, więzi rodzinne.

Źródło: opracowanie własne na podstawie: G. Hofstede, G. J. Hofstede: *Kultury i organizacje. Zaprogramowanie umysłu*. PWE, Warszawa 2007, s. 36; P. Mućko: *Systemy rachunkowości...*, op. cit., s. 31 – 32; D. Kortum: *Klasyfikacja rachunkowości...*, op. cit., s. 24.

Na podstawie powyższych cech społecznych zaproponowano podział świata na dziesięć regionów kulturowych:¹³

- 1) kraje romańskie wysoko rozwinięte (Belgia, Francja, Argentyna, Brazylia, Hiszpania, Włochy);
- 2) kraje romańskie słabo rozwinięte (Kolumbia, Ekwador, Meksyk, Wenezuela, Kostaryka, Chile, Gwatemala, Panama, Peru, Portugalia, Salwador, Urugwaj);
- 3) kraje azjatyckie wysoko rozwinięte (Japonia);
- 4) kraje afrykańskie (Afryka Wschodnia i Zachodnia);
- 5) kraje azjatyckie słabo rozwinięte (Indonezja, Pakistan, Tajwan, Indie, Malezja, Filipiny);
- 6) kraje Bliskiego Wschodu (zaliczono tutaj kraje arabskie, Grecję, Iran, Turcję oraz ówczesną Jugosławię);
- 7) kraje azjatyckie kolonialne (Hongkong, Singapur);

¹³ D. Kortum: *Klasyfikacja rachunkowości...*, op. cit., s. 24.

- 8) kraje niemieckojęzyczne (Austria, Niemcy, Szwajcaria, do tej grupy zaliczono również Izrael);
- 9) kraje anglojęzyczne (Australia, Kanada, Irlandia, Nowa Zelandia, Wielka Brytania, Stany Zjednoczone, Republika Południowej Afryki);
- 10) kraje skandynawskie (Dania, Finlandia, Norwegia, Szwecja oraz Holandia).

Powyższy podział stał się polem do dalszych rozważań na temat oddziaływania czynników społecznych na kształtowanie systemu rachunkowości w poszczególnych państwach. Pozwoliło to postawić tezę, że z punktu widzenia właśnie tych cech społecznych można wyodrębnić kraje, które są do siebie podobne oraz te, które różnią się od siebie. Wspomniany wcześniej S. J. Gray sformułował atrybuty, które pozwalają doprecyzować system rachunkowości z punktu widzenia cech społecznych:¹⁴

- profesjonalizm lub uregulowania prawne;
- elastyczność zasad rachunkowości;
- konserwatyzm lub optymizm;
- dyskrecja lub jawność.

Stopień profesjonalizacji rachunkowości odnosi się przede wszystkim do preferencji działania stowarzyszeń zawodowych księgowych i biegłych rewidentów w zakresie skłonności do podejmowania ryzyka i swobody w prowadzeniu rachunkowości jednostek. Jeśli w danym społeczeństwie przeważa awersja do ryzyka, kolektywizm oraz zgoda na nierówność, wówczas rachunkowość tego kraju podlega ścisłym uregulowaniom prawnym. W przeciwnym wypadku rachunkowość kształtowana jest przez wysoką pozycję profesjonalistów w tym zakresie.

W społeczeństwach „otwartych”, ceniących sobie indywidualizm, nie bojących się podejmować ryzyko są większe szanse na **elastyczne regulacje zasad rachunkowości**. Preferencje dla niezmienności zasad wykazują społeczeństwa charakteryzujące się dużym dystansem władzy i awersją do ryzyka.

Konserwatyzm, będący wartością rachunkowości przeważa w tych społeczeństwach, w których występuje większa niechęć do ryzyka, w których to ryzyko raczej się eliminuje i się go po prostu unika. Natomiast w społeczeństwach, które mają bardziej **optymistyczne** podejście do działania, ryzyko podejmuje się chętniej. Konserwatyzm i optymizm, jako atrybuty rachunkowości wiąże się przede wszystkim z podejściem do metod wyceny majątku i zdarzeń gospodarczych.

Ostatni czwarty wymiar rachunkowości pokazuje stopień **jawności lub poufności** ujawnianych informacji. Jawność charakteryzuje te systemy rachunkowości, w których ujawnia się duży zasób informacji, zarówno obligatoryjnych, jak i fakultatywnych. Mają one charakter informacji jawnej, powszechnej. Dyskrecja, czy poufność ogranicza ujawnianie informacji tylko tym jednostkom, które tego oficjalnie wymagają.

Można zaobserwować, że kraje lepiej rozwinięte charakteryzują się w większości umiarkowanym bądź wysokim statusem profesjonalistów, co wiąże się z niską kontrolą państwa w zakresie regulacji. Wykazują się większą elastycznością w stosowaniu zasad rachunkowości, mają bardziej optymistyczne podejście, więc chętniej podejmują ryzyko

¹⁴ L. H. Radebaugh, S. J. Gray, E. L. Black: *International accounting and multinational enterprises*, 6th edition. John Wiley & Sons, New York 2006, s. 45 – 48 za P. Mućko: *Systemy rachunkowości...*, op. cit., s. 32 – 33, D. Kortum: *Klasyfikacja rachunkowości...*, op. cit., s. 25.

oraz mają większe preferencje do ujawniania informacji. Natomiast kraje słabiej rozwinięte charakteryzują się umiarkowaniem lub daleko posuniętą kontrolą państwa, niską elastycznością, dużym lub umiarkowanie dużym konserwatyzmem i małą przejrzystością.

5. Podsumowanie

Podjmując próbę sklasyfikowania krajowego systemu rachunkowości dokonano analizy czynników, które determinują ów system w ogóle. Każdy z tych czynników ma swój udział w kształtowaniu zindywidualizowanego systemu w zakresie pomiaru i ujawnień w rachunkowości. Znaczące różnice między systemami rachunkowości funkcjonującymi w poszczególnych krajach nabierają szczególnego znaczenia w komunikacji biznesowej pomiędzy korporacjami międzynarodowymi. Globalizacja oraz powstanie korporacji o zasięgu ponadnarodowym były czynnikiem determinującym generowanie informacji z systemu rachunkowości w ujednoczonej, przejrzystej dla potencjalnego odbiorcy, formie. Pojawiła się zatem potrzeba harmonizacji i standaryzacji procesów gospodarczych i przepisów prawnych. Proces ten jest jednak bardzo złożony, a rozwój rachunkowości uwarunkowany jest wieloma czynnikami np.: historycznymi, kulturowymi, prawnymi, ekonomicznymi, edukacyjnymi, fiskalnymi i własnościowymi.

6. Literatura

- [1] Foremna – Pilarska M., Radawiecka E., *Rachunkowość na tle rozwiązań międzynarodowych*, Difin, Warszawa 200.
- [2] Gierusz J., *Argumenty za i przeciw harmonizacji i standaryzacji rachunkowości*, [w:] *Rachunkowość międzynarodowa*. Red. L. Bednarski, J. Gierusz, PWE, Warszawa 2001.
- [3] Hofstede G., Hofstede G. J., *Kultury i organizacje. Zaprogramowanie umysłu*. PWE, Warszawa 2007.
- [4] Igball M. Z., Melcher T. U., Elmallach A. A., *International accounting, Global Perspectives*. International Thomson Publishing, Prentice Hall, USA 1997.
- [5] Jaruga A. A., *Systemy regulacji rachunkowości a międzynarodowa harmonizacja i standaryzacja*, [w:] *Międzynarodowe regulacje rachunkowości. Wpływ na rozwiązania krajowe*, red. A. A. Jaruga, Wyd. C. H. Beck, Warszawa 2002.
- [6] Kortum D., *Klasyfikacja rachunkowości międzynarodowej i jej podstawowe wzorce* [w:] *Rachunkowość międzynarodowa*. Red. L. Bednarski, J. Gierusz, PWE, Warszawa 2001.
- [7] Krasodomska J., *Anglosaski i kontynentalny model rachunkowości na przykładzie wybranych krajów* [w:] *Zeszyty teoretyczne rachunkowości*. T.55. SKwP, Warszawa 2010.
- [8] Lawrence S., *International accounting*. International Thomson Business Press, London 1996.
- [9] Mućko P., *Systemy rachunkowości na świecie* [w:] *Rachunkowość międzynarodowa*. Red. K. Winiarska. ODDK, Gdańsk 2009.
- [10] Mueller G. G., *Accounting principles generally accepted in the U. S. versus those accepted elsewhere*. "International Journal of Accounting", Spring 1968.
- [11] Nobes C., Parker R., *Comparative international accounting – 5th ed.* Prentice Hall, London 1998.

- [12] Radebaugh L. H., Gray S. J., Black E. L., *International accounting and multinational enterprises*, 6th edition. John Wiley & Sons, New York 2006.
- [13] Surdykowska S. T., *Rachunkowość międzynarodowa*. Zakamycze, Kraków 1999.
- [14] Zabłocka S., *Czynniki determinujące rachunkowość w aspekcie międzynarodowym* [w:] *Rachunkowość międzynarodowa*. Red. L. Bednarski, J. Gierusz. PWE, Warszawa 2001.
- [15] Zabłocka S., *Istota standaryzacji i harmonizacji* [w:] *Rachunkowość międzynarodowa*. Red. L. Bednarski, J. Gierusz. PWE, Warszawa 2001.

Streszczenie

Prawidłowe rozpoznanie różnic w rachunkowości poszczególnych państw i sposoby ich niwelowania wymagają uwzględnienia między innymi czynników historycznych, wielonarodowości państwa, czynników ekonomicznych, prawnych, kulturowych. W literaturze przedmiotu można spotkać się z wieloma klasyfikacjami systemów rachunkowości na świecie. W artykule zaprezentowano klasyfikacje według różnych autorów, między innymi są to: C. Nobes, R. Parker, S. Lawrence, M. Z. Igbal, T. U. Melcher, A. A. Elmallah, G. G. Mueller, A. d’Arcy, G. Hofstede, S. J. Gray. Artykuł jest próbą usystematyzowania ogólnych klasyfikacji systemów rachunkowości oraz zaprezentowania tych czynników, które pojawiają się w tych klasyfikacjach najczęściej.

Słowa kluczowe: system rachunkowości, czynniki ekonomiczne, czynniki kulturowe systemu rachunkowości, uwarunkowania prawne systemu rachunkowości.

FACTORS DETERMINING ACCOUNTING SYSTEMS

Summary

Proper recognition of differences in accounting systems characteristic for particular countries, and methods for eliminating them, requires taking certain factors into consideration, e.g.: historical factors, country multinationality, economic, legal or cultural factors. Professional literature presents many classifications of accounting systems worldwide. The article discusses classifications quoted by different authors, among others by: C. Nobes, R. Parker, S. Lawrence, M. Z. Igbal, T. U. Melcher, A. A. Elmallah, G. G. Mueller, A. d’Arcy, G. Hofstede, S. J. Gray. The article is an attempt to systematize general classification of accounting systems and present these factors which are included, most frequently, in these classifications.

Keywords: accounting system, economic factors, cultural factors, legal factors.

Translated by Elżbieta Hajduga