

**Elżbieta Hajduga**

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

---

## EKONOMICZNO-PRAWNE UWARUNKOWANIA SYSTEMU RACHUNKOWOŚCI

---

**Streszczenie:** Rachunkowość rozwija się pod wpływem różnego rodzaju czynników, które stanowią determinantę systemu rachunkowości. W artykule zaprezentowano ogólną klasyfikację systemów rachunkowości według różnych autorów. W dalszej części skupiono się na czynnikach ekonomicznych, wywierających decydujący wpływ na kształt systemu rachunkowości w konkretnym państwie, takich jak: inflacja, rozwój korporacji międzynarodowych i rynków finansowych oraz powiązania między krajami, a także prawnych. Podstawową metodą badawczą wykorzystaną w artykule była analiza i krytyka literatury przedmiotu i aktów prawnych.

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

### 1. Klasyfikacja systemów rachunkowości

Rozwój każdej działalności podlega różnego rodzaju uwarunkowaniom. Generalnie **uwarunkowanie** to „okoliczności sprzyjające czemuś” [Bańko, Krajewska 1994, s. 344], okoliczności mające wpływ na coś. Uwarunkowania to „okoliczności, ale też zjawiska czy czynności mające wpływ na określony stan rzeczy, rozwój sytuacji i przebieg procesu” [Słownik... 1998, s. 615]. Dokonanie systematycznego podziału przedmiotów, zjawisk według pewnej zasady na klasy, działy, poddziały itp. [Kopaliński 1983, s. 216], czyli dokonanie klasyfikacji uwarunkowań jest procesem dość skomplikowanym i w zależności od celu, jaki zamierza się osiągnąć, może mieć różny charakter.

Mimo wielu podobieństw istnieją również znaczące różnice między systemami rachunkowości funkcjonującymi w poszczególnych krajach. Różnice te nabierają szczególnego znaczenia w komunikacji biznesowej pomiędzy korporacjami międzynarodowymi. Trwający od wielu lat proces globalizacji różnych sfer życia gospodarczego nie ominął rachunkowości. Liberalizacja gospodarki światowej, powstawanie ponadnarodowych korporacji wymusiło niejako rozwój rachunkowości międzynarodowej. Globalizacja oraz powstanie korporacji o zasięgu ponadkrajowym były czynnikiem determinującym generowanie informacji z systemu rachun-

kowości w ujednocionej, 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 warunkowany jest wieloma czynnikami, np.: historycznymi, kulturowymi, prawnymi, ekonomicznymi, edukacyjnymi, fiskalnymi i własnościowymi. Celem niniejszego opracowania jest identyfikacja w szczególności ekonomicznych i prawnych czynników charakteryzujących systemy rachunkowości.

Jak w każdej dziedzinie nauki, tak i w rachunkowości, dokonuje się wszelkiego rodzaju podziałów, porównań i klasyfikacji. W zależności od podejścia do czynników determinujących pewne zjawiska można dokonać klasyfikacji z różnych punktów widzenia [Mućko 2009, s. 37 i n.]:

- 1) kryteriów kulturowych,
- 2) cech środowiska gospodarczego systemu rachunkowości,
- 3) regulacji prawnych,
- 4) praktyki rachunkowości,
- 5) kryteriów formalnych w zakresie ujawniania informacji.

**Tabela 1.** Wybrane determinanty systemów rachunkowości

Autor	Determinanty systemu rachunkowości
C. Nobes, R. Parker	system prawny, źródła finansowania działalności przedsiębiorstw, system podatkowy, profesja księgowych, inflacja, teoria rachunkowości, wydarzenia historyczne.
S. Lawrence	kulturowe, polityczne, prawne, ekonomiczne.
M.Z. Igbal, T.U. Melcher, A.A. Elmallah	czynniki społeczne (kulturowe) określane przez: system edukacyjny, system prawny, system polityczny, system ekonomiczny, religię.
G.G. Mueller	rodzaj modelu makroekonomicznego państwa, wzorce mikroekonomiczne, niezależność rachunkowości, oddzielenie rachunkowości od przedsiębiorczości, zakres i forma uregulowań prawnych w rachunkowości.

Źródło: opracowanie własne na podstawie [Nobes, Parker 1998, s. 19-28; Lawrence 1996, s. 1-13; Surdykowska 1999, s. 46; Igbal i in. 1997, s. 20; Mueller 1968, za: Kortum 2001, s. 23].

W literaturze przedmiotu można spotkać się z wieloma różnymi klasyfikacjami systemów rachunkowości na świecie, dokonanymi przez np. Nobesa, Parkera, Lawrence'a czy chociażby Graya. W tabeli 1 zaprezentowano wybrane determinanty systemów rachunkowości na świecie podane przez różnych autorów. W przeważającej części tych klasyfikacji pojawiają się czynniki ekonomiczne i prawne oraz kulturowe<sup>1</sup>.

Zestawienie swego rodzaju różnic i podobieństw pozwala sklasyfikować systemy rachunkowości występujące w poszczególnych krajach. Wynika to z istotnej roli czynników kulturowych. Niejednokrotnie społeczeństwo nie ma świadomości ogromnej siły wartości kulturowych wpływających na system rachunkowości danego kraju.

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 ściśle więzi społeczne, wspólną odpowiedzialność oraz lojalność wobec innych grup społecznych.
Siła dystansu	Cecha ta opisuje akceptację (lub nie) społeczeństwa nierównego podziału władzy. W społeczeństwach o wysokim stopniu dystansu jednostki akceptują obowiązujący hierarchiczny porządek. Natomiast społeczeństwa o niskim stopniu dystansu dążą do wyrównywania podziałów na różne grupy społeczne.
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, sukces, odwaga, kobiecość natomiast: skromność, opieka nad słabszymi i starszymi, więzi rodzinne.

Źródło: opracowanie własne na podstawie [Hofstede, Hofstede 2007, s. 36; Mućko 2009, s. 31-31; Kortum 2001, s. 24].

Na podstawie powyższych cech społecznych zaproponowano podział świata na dziesięć regionów kulturowych<sup>2</sup>. Podział ten stał się polem do dalszych rozważań na

<sup>1</sup> Czynniki kulturowe nie są przedmiotem artykułu. Jednak ich ogromny wpływ na kształtowanie systemu rachunkowości wymusza niejako ich krótką charakterystykę.

<sup>2</sup> Szerzej ten temat opisuje [Kortum 2001, s. 24].

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 znacząco. S.J. Gray sformułował atrybuty, które pozwalają doprecyzować system rachunkowości z punktu widzenia cech społecznych [Radebaugh i in. 2006, s. 45-48 za: Mućko 2009, s. 32-33; Kortum 2001, s. 25]:

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

Na podstawie atrybutów rachunkowości można przedstawić stopień ich natężenia w poszczególnych regionach kulturowych. Obserwuje się, 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, a także preferują ujawnianie informacji. Natomiast kraje słabiej rozwinięte charakteryzują się umiarkowaniem lub daleko posuniętą kontrolą państwa, niską elastycznością, dużym lub umiarkowaniem konserwatyzmem i małą przejrzystością.

Wzorce wynikające z tradycji czy powszechnie stosowanych zwyczajów silnie wpływają na system rachunkowości danego kraju. Wrodzona awersja do ryzyka lub – wręcz odwrotnie – chęć jego podejmowania jest jednym z wielu uwarunkowań kulturowych, które będą kształtowały system rachunkowości danego kraju. Gospodarka światowa i jej globalizacja wymuszają niejako konieczność ujednoczenia stosowanych zasad rachunkowości w poszczególnych państwach. Należy zauważyć, że w wyniku ciągłego procesu standaryzacji i harmonizacji zasad rachunkowości różnice pomiędzy poszczególnymi krajowymi systemami rachunkowości są coraz mniejsze. Jednak te zasady, które wypływają z określonego środowiska, z jego kultury, mają wciąż silny wpływ na kształtowanie krajowego (lokalnego) systemu rachunkowości.

## 2. Uwarunkowania ekonomiczne systemu rachunkowości

W zakresie czynników ekonomicznych, które mają decydujący wpływ na kształt systemu rachunkowości w konkretnym państwie, można wyróżnić przede wszystkim [Zabłocka 2001, s. 18-19]:

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

**Inflacja** rozumiana jako wzrost przeciętnego poziomu cen dóbr i usług w gospodarce jest zjawiskiem monetarnym wywołanym szybszym przyrostem pieniądza w gospodarce niż dóbr produkcyjnych. Inflacja może być zjawiskiem korzystnym

dla wzrostu gospodarczego bądź też wzrost ten hamować. Inflacja do kilku procent rocznie (tzw. inflacja pełzająca) nie powoduje żadnych zakłóceń w przebiegu procesów gospodarczych. Zaczyna wymykać się spod kontroli, gdy wynosi od 10 do 19% w skali roku, wówczas to oczekiwania inflacyjne wywołują określone zachowania podmiotów gospodarczych, wzmagające ten proces. Inflacja powyżej 20% powoduje już zakłócenia w przebiegu procesów gospodarczych, co może z kolei zahamować wzrost gospodarczy<sup>3</sup>. Można wspomnieć jeszcze o zjawisku hiperinflacji (powyżej 150%), które zupełnie uniemożliwia racjonalne gospodarowanie z powodu niemożności prowadzenia rachunku ekonomicznego czy planowania działań gospodarczych.

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. Tak dzieje się w krajach zaliczanych do modelu kontynentalnego, np. Niemczech, Japonii. Przedstawiciele modelu anglosaskiego natomiast (Wielka Brytania, USA) nie mają rozwiązań w zakresie zmian cen spowodowanych inflacją. Natomiast tam, gdzie inflacja jest znacząca, a tak jest w większości krajów Ameryki Południowej, integralną częścią rachunkowości są metody przygotowania informacji finansowych z uwzględnieniem zmian ogólnego poziomu cen. Stosowanie tych metod stanowi warunek porównywalności danych [Zabłocka 2001, s. 18]. Skutkiem występowania inflacji jest również konieczność przeprowadzenia rewaluacji<sup>4</sup>.

Na **rozwój korporacji międzynarodowych i rynków finansowych** wpłynęło 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 na temat 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 umożliwia podejmowanie trafnych decyzji gospodarczych i obniżanie kosztów związanych ze sprawozdawczością finansową [Foremna-Piłarska, Radawiecka 2009, s. 20-21]. Potrzeba porównywalności danych zrodziła się przede wszystkim w tych krajach, w których intensywnie rozwijał się rynek finansowy,

<sup>3</sup> Na przykład podczas realizacji programów stabilizacyjnych w krajach o wysokiej inflacji wykorzystuje się politykę kursów walutowych jako jeden z trzech celów pośrednich polityki pieniężnej danego kraju (za: [M. Musielak-Linkowska 2007, s. 32]).

<sup>4</sup> Na przykład we Francji rewaluacja jest obowiązkowa ze względu na przepisy podatkowe (por. [Zabłocka 2001, s. 18]).

a w szczególności rynek papierów wartościowych. Powstało zapotrzebowanie na rzetelne i wiarygodne informacje pochodzące ze sprawozdań finansowych, które umożliwiałyby podejmowanie właściwych decyzji. Można w tym miejscu wspomnieć o dwóch podstawowych modelach rachunkowości i ich „spojrzeniu” na zaspokajanie 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 zaspokajanie potrzeb informacyjnych przede wszystkim inwestorów. W krajach identyfikujących się z modelem kontynentalnym rachunkowość zorientowana jest przede wszystkim na zaspokajanie potrzeb organów podatkowych i banków, które są głównym dostarczycielem kapitału dla przedsiębiorstw (szerzej: [Krasodomska 2010, s. 121 i n.]).

### 3. Uwarunkowania prawne systemu rachunkowości

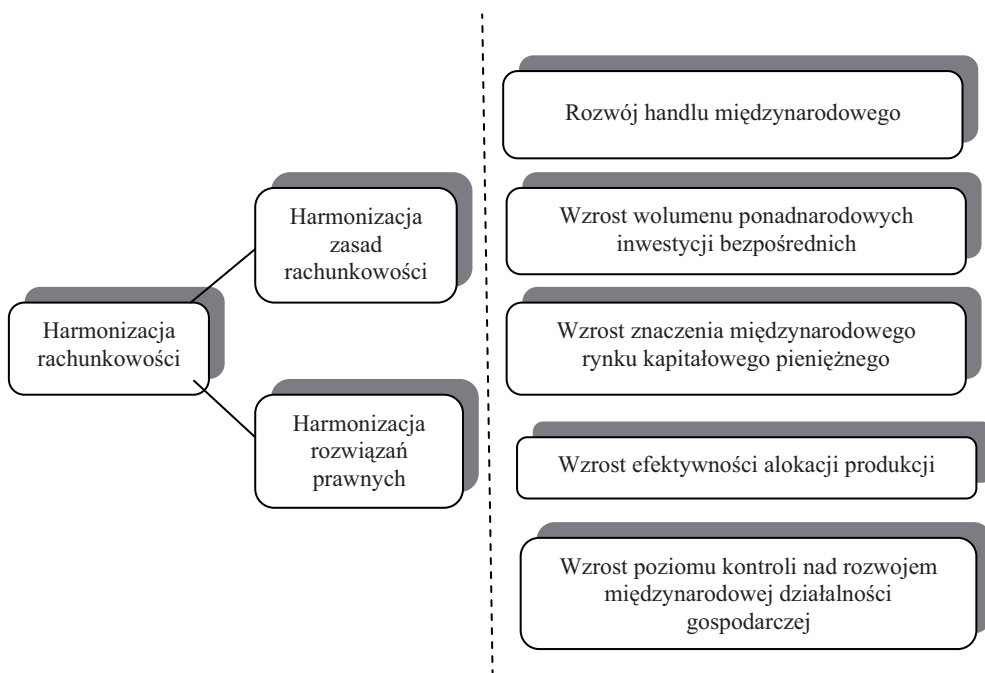
W celu zmniejszenia różnic pomiędzy poszczególnymi systemami rachunkowości podjęto pewne działania w zakresie ujednoczenia stosowanych praktyk, metod i reguł. Działania te można podzielić na dwa procesy: **harmonizacji** i **standaryzacji rachunkowości**. Harmonizacja ma na celu zmniejszenie ilości stosowanych reguł i zasad rachunkowości w celu 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 harmonizować rachunkowość. Dyrektywy te stanowią wzorce sprawozdań finansowych, 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, są jednak uwzględniane w krajowych normach systemu rachunkowości. W dyrektywach zatem zawarto ogólne wzorce, które mają zmniejszyć ilość możliwych rozwiązań przy uwzględnieniu krajowych reguł i modyfikacji. W zasadzie cała Unia Europejska stanowi przykład modelu kontynentalnego (wyjątek to Wielka Brytania), stąd też proces harmonizacji uwzględnia większość rozwiązań z tego właśnie modelu. Harmonizacja ma na celu przede wszystkim realizację wspólnych celów gospodarczych (rys. 1).

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

Rada Standardów Rachunkowości Finansowej (FASB – *Financial Accounting Standards Board*)<sup>5</sup> oraz Rada Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (IASB – *International Accounting Standards Board*).

---

<sup>5</sup> Organizacja FASB zajmuje się stanowieniem i wdrażaniem standardów rachunkowości w Stanach Zjednoczonych.



**Rys. 1.** Cele harmonizacji rachunkowości

Źródło: [Zabłocka 2001, s. 131].

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

MSSF wspierają swoimi założeniami koncepcyjnymi model rachunkowości kontynentalnej, natomiast US GAAP wspierają rachunkowość typu anglosaskiego. Dokonując porównań obu koncepcji, można zauważyć wiele różnic, między innymi [Radawiecka 2009, s. 213-214, oraz Zuchewicz 2010, s. 394-395, 401]:

1. US GAAP są bardziej szczegółowe niż MSSF (dotyczy to również szczególności prezentacji sprawozdań finansowych).

2. Standardy amerykańskie opierają się na zasadzie precedensów oraz szczegółowych wykładni i interpretacji, natomiast MSSF wykorzystują opracowane standardy i wydawane do nich interpretacje.

3. US GAAP stanowią standardy krajowe, natomiast MSSF mają zasięg międzynarodowy.

4. MSSF są dość ogólne, pozwalają na wiele alternatywnych rozwiązań, co z kolei może prowadzić do nadużyć.

5. US GAAP odnoszą się do jednostek gospodarczych oraz do sektora publicznego, natomiast założenia MSSF dotyczą wyłącznie podmiotów prowadzących działalność gospodarczą.

6. Według US GAAP o użyteczności informacji w rachunkowości decydują: istotność i wiarygodność; założenia koncepcyjne MSSF szczegółowo prezentują cechy jakościowe sprawozdań finansowych (zrozumiałość, przydatność, wiarygodność, porównywalność).

7. Nadrzędnym celem rachunkowości według US GAAP jest prawdziwy i wierny wizerunek finansowy podmiotu, natomiast MSSF jako cel nadrzędny preferują bezpieczeństwo i stabilność obrotu gospodarczego, stwarzając więcej możliwości i indywidualnych rozwiązań w kreowaniu polityki rachunkowości.

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 ona procesem bardzo trudnym i długotrwałym. Większość krajów nie traktuje standaryzacji jako celu samego 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. To z kolei prowadzi zarówno do zwiększonych możliwości dostępu do kapitału, jak i obniżenia kosztu jego pozyskania, a tym samym do rozwoju przedsiębiorstwa.

Procesy harmonizacji i standaryzacji mogą nieść ze sobą pewne zagrożenia dla systemu rachunkowości, takie jak [Gierusz 2001, s.145]:

- unifikacja rachunkowości wobec różnic kulturowych może przebiegać z dużymi oporami i być procesem rozciągniętym w czasie, jednocześnie nie dając gwarancji, że sprawozdania finansowe zaspokoją potrzeby wszystkich użytkowników informacji i okażą się wystarczające wobec dynamicznych zmian otoczenia gospodarczego;
- harmonizacja nie może oznaczać zamknięcia rachunkowości na nowe kierunki badań;
- liberalizacja i globalizacja gospodarki świata może zejść na dalszy plan, ponieważ tylko różnorodność i kreatywność (zaprzeczenie standaryzacji) stwarzają szansę wyjścia naprzeciw wyzwaniom przyszłości.

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 bezwzględного przestrzegania. Jako przykład można podać 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 w wyniku wydawania standardów rachunkowości przez 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. Mają one niższy status niż prawo stanowione, w związku z tym ich charakter jest wzorcowy, a nie bezwzględnie obowiązujący (model anglosaski).

#### 4. Podsumowanie

Harmonizacja i standaryzacja rachunkowości służą zmniejszaniu różnic między systemami rachunkowości. Harmonizacja ma na celu zmniejszenie ilości stosowanych metod rachunkowości i zaprezentowanie takiego zestawu, z którego przedsiębiorstwa mają prawo wyboru pewnych rozwiązań, niezależnie od rodzaju i miejsca (kraju) prowadzonej działalności. Standaryzacja natomiast wybór ten ogranicza i wprowadza ujednoczone reguły dla wszystkich. Proces pełnej standaryzacji bez wcześniejszej harmonizacji jest mało prawdopodobny.

Procesy globalizacji wymuszają konieczność zmian w rachunkowości. Dąży się do idealnego rozwiązania, jakim byłoby stworzenie jednolitego systemu rachunkowości funkcjonującego na całym świecie. Jednak czynniki, które determinują systemy w poszczególnych regionach, są tak silne, że utrudniają, a czasami wręcz uniemożliwiają stosowanie tych samych zasad czy reguł. Z punktu widzenia korporacji międzynarodowych konieczne jest zastosowanie pewnego kompromisu, chociażby w postaci Międzynarodowych Standardów Rachunkowości, których zastosowanie w systemie informacyjnym rachunkowości ma na celu zwiększenie stopnia porównywalności danych dotyczących sprawozdawczości. Sugeruje się również, że poszczególne krajowe rozwiązania w zakresie rachunkowości powinny dążyć między innymi do (szerzej: [Kortum 2001, s. 28-29]):

- wyeliminowania ze sprawozdawczości wpływów podatkowych,
- wprowadzenia obowiązku stosowania liniowej metody odpisów amortyzacyjnych,
- zrezygnowania z rozliczania wartości firm przez tworzenie rezerw,
- upowszechnienia stosowania wariantu kalkulacyjnego rachunku zysków i strat w prezentacji wyniku finansowego,
- uwzględniania niezbędnych kosztów ogólnozakładowych w strukturze kosztów wytworzenia,
- szacowania rezerw na przyszłe roszczenia emerytalne zgodnie ze stopą procentową istniejącą na rynku kapitałowym,
- zrezygnowania z wyceny zapasów metodą LIFO, zwłaszcza w warunkach inflacji.

Czynniki kulturowe, ekonomiczne czy prawne w poszczególnych krajach są bardzo zróżnicowane i wyrastają przede wszystkim z pewnej kultury, tradycji, mentalności danych społeczności. Zatem bardzo trudno jest znaleźć takie rozwiązanie, które będzie mogło zaspokoić potrzeby wszystkich. Proces ten wciąż trwa i zapewne szybko się nie skończy, mimo że różnice między systemami rachunkowości zacieśniają się.

## Literatura

- Bańko M., Krajewska M., *Słownik wyrazów kłopotliwych*, Warszawa 1994.
- Foremna-Pilarska M., Radawiecka E., *Rachunkowość na tle rozwiązań międzynarodowych*, Difin, Warszawa 2009.
- Gierusz J., *Argumenty za i przeciw harmonizacji i standaryzacji rachunkowości*, [w:] L. Bednarski, J. Gierusz (red.), *Rachunkowość międzynarodowa*, PWE, Warszawa 2001.
- Hofstede G., Hofstede G.J., *Kultury i organizacje. Zaprogramowanie umysłu*, PWE, Warszawa 2007.
- Igball M.Z., Melcher T.U., Elmallah A.A., *International Accounting, Global Perspective*, South-Western College Publishing, USA 1997.
- Jaruga A.A., *Systemy regulacji rachunkowości a międzynarodowa harmonizacja i standaryzacja*, [w:] A.A. Jaruga (red.), *Międzynarodowe regulacje rachunkowości. Wpływ na rozwiązania krajowe*, Wyd. C.H. Beck, Warszawa 2002.
- Kopaliński W., *Słownik wyrazów obcych i zwrotów obcojęzycznych*, Wiedza Powszechna, Warszawa 1983.
- Kortum D., *Klasyfikacja rachunkowości międzynarodowej i jej podstawowe wzorce*, [w:] L. Bednarski, J. Gierusz (red.), *Rachunkowość międzynarodowa*, PWE, Warszawa 2001.
- Krasodomska J., *Anglosaski i kontynentalny model rachunkowości na przykładzie wybranych krajów*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości 55, SKwP, Warszawa 2010.
- Lawrence S., *International Accounting*, International Thomson Business Press, London 1996.
- Mućko P., *Systemy rachunkowości na świecie*, [w:] red. K. Winiarska, *Rachunkowość międzynarodowa*, ODDK, Gdańsk 2009.
- Mueller G.G., *Accounting principles generally accepted in the U.S. versus those accepted elsewhere*, „International Journal of Accounting”, Spring 1968.
- Musiela-Linkowska M., *Cel inflacyjny w Polsce*, CeDeWu, Warszawa 2007.
- Nobes C., Parker R., *Comparative International Accounting*, 5<sup>th</sup> ed., Prentice Hall, London 1998.
- Radawiecka E., *Perspektywy rachunkowości międzynarodowej*, [w:] K. Winiarska (red.), *Rachunkowość międzynarodowa*, ODDK, Gdańsk 2009.
- Radebaugh L.H., Gray S.J., Black E.L., *International Accounting and Multinational Enterprises*, 6<sup>th</sup> ed., John Wiley & Sons, New York 2006.
- Słownik języka polskiego PWN*, t. 3, Wyd. Naukowe PWN, Warszawa 1998.
- Surdykowska S.T., *Rachunkowość międzynarodowa*, Zakamycze, Kraków 1999.
- Zabłocka S., *Czynniki determinujące rachunkowość w aspekcie międzynarodowym*, [w:] L. Bednarski, J. Gierusz (red.), *Rachunkowość międzynarodowa*, PWE, Warszawa 2001.
- Zabłocka S., *Istota standaryzacji i harmonizacji*, [w:] *Rachunkowość międzynarodowa*, L. Bednarski, J. Gierusz (red.), PWE, Warszawa 2001.
- Zuchewicz J., *Mikropolityka rachunkowości w kontekście instrumentarium makropolityki rachunkowości*, [w:] G. Borys (red.), *Nauki o finansach*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu nr 127, Wrocław 2010.

## **ECONOMIC AND LEGAL DETERMINANTS OF ACCOUNTING SYSTEM**

**Summary:** Accounting keeps developing under the influence of different types of factors which determine accounting system. The article presents general classification of accounting systems according to different authors. It also focuses on economic and legal factors. Within the framework of economic factors which exert decisive influence on accounting system in a specific country the following can be distinguished: inflation, development of international corporations and financial markets, as well as relations between countries. From the perspective of legislation referring to accounting two extreme cases can be analyzed. Firstly, regulations can be issued by legislative authorities and take the form of different legal acts which are obligatory for economic units to act accordingly and unconditionally. Secondly, the regulation of accounting rules is performed by means of accounting standards issued by non-governmental organizations, independently from the state government. Such regulations are of lower status than state legislation, therefore they are of model nature rather than of unconditionally binding status. The article is concluded with short final remarks.