

## **Początki i rozwój światowej harmonizacji rachunkowości – droga do powstania IASC**

*Radosław Ignatowski*

### **10.1. Przesłanki i bariery międzynarodowej harmonizacji rachunkowości w perspektywie ogólnogospodarczej**

Potrzeba ujednoczenia lub przynajmniej ograniczenia znaczących różnic w zasadach sporządzania sprawozdań finansowych, a tym samym rachunkowości finansowej w wymiarze ponadnarodowym, pojawiła się wraz ze wzrostem poziomu międzynarodowego handlu i wymiany kapitałowej. Szybki stosunkowo wzrost wymiany w skali ogólnosiwiatowej nastąpił tuż po II wojnie światowej. Nie bez znaczenia była tu realizacja strategii gospodarczej USA w postaci wprowadzonego planu pomocy gospodarczej dla europejskich krajów alianckich, szczególnie tych, które w czasie wojny poniosły duże straty gospodarcze<sup>1</sup>. Szacuje się, że między 1950 a 1965 r. wartość światowej wymiany kapitałowej (bezpośrednich zagranicznych inwestycji) wzrosła prawie 3–4 razy (Dunning 1970, s. 16–48). Wzrost światowej wymiany kapitałowej był i jest bezsprzecznie związany z rozwojem ponadnarodowych korporacji. Do końca lat 60. ub. wieku znacząca większość tych międzynarodowych korporacji wywodziła się z USA i Wielkiej Brytanii, których udział – liczony wartością kapitału zaangażowanego w bezpośrednich inwestycjach zagranicznych – wynosił ok. 4/5, choć nie miały udział w alokacji kapitału na międzynarodowych

---

<sup>1</sup> Wskazany program amerykańskiej pomocy gospodarczej dla Europy (European Recovery Program), zwany powszechnie planem Marshalla (od nazwiska amerykańskiego sekretarza stanu USA i jego protoplasty), był realizowany w latach 1948–1952, w którym uczestniczyło wraz z Turcją 16 krajów, w tym także zachodnie Niemcy (RFN) i Jugosławia.

rynkach przypadał także Japonii i Niemcom, tak szybko odrodzonym gospodarczo dzięki planowi Marshalla. Podkreślenia wymaga także i to, że w międzynarodową wymianę już w owym czasie zaangażowani byli także inwestorzy z mniejszych krajów, takich jak Szwajcaria i Holandia, dla których udział dochodów osiąganych z zagranicznych inwestycji w relacji do inwestycji krajowych był dużo wyższy od udziału osiąganego przez inwestorów z USA i Wielkiej Brytanii (Dunning 1970, s. 16–48).

Rozwój korporacji międzynarodowych, w szczególności amerykańskich, jako jedna z konsekwencji przyjętego po wojnie planu Marshalla, stał się dla wielu ekonomistów, analityków finansowych i polityków elementem prowadzonych batalii popierających ten ruch, ale także krytycznie do niego nastawionych, widząc w nich zagrożenie dla rodzimych gospodarek. K. Camfferman i S. Zeff, powołując się na opracowanie liczącego się w opinii publicznej francuskiego dziennikarza, J.-J. Servana-Schreibera, który w 1967 r. ostrzegał Europę przed szkodliwym wpływem napływającego do Europy kapitału amerykańskiego, wskazują na ekspansję amerykańskiego kapitału w Europie, który poprzez m.in. zawiązywanie spółek, tworzenie nowych siedzib swych korporacji oraz przejmowanie europejskich spółek rozwijały międzynarodowe korporacje w stopniu większym, niż inne kraje w porównaniu do podobnego ruchu korporacji europejskich na rynku amerykańskim (Camfferman, Zeff 2007, s. 21).

Innym czynnikiem wspierającym międzynarodową integrację gospodarczą, która sprzyjała rodzeniu się i rozwojowi harmonizacji rachunkowości w wymiarze światowym, było powstawanie w okresie powojennym ponadnarodowych unii gospodarczych. Jedną z nich było powołanie Handlowej Unii Beneluksu, którą utworzyły w 1948 r. Belgia, Holandia i Luksemburg. W 1951 r. powstała Europejska Wspólnota Węgla i Stali, która objęła Francję, Niemcy, Włochy i kraje Beneluksu. W 1957 r. te same kraje, przyjmując traktaty rzymskie, zawiązały Europejską Wspólnotę Gospodarczą (EWG), zaś w 1960 r. siedem krajów: Austria, Dania, Norwegia, Portugalia, Szwecja, Szwajcaria i Wielka Brytania, utworzyło Europejską Wspólnotę Wolnego Handlu (EFTA). W 1973 r., w roku powstania IASC, do EWG przystąpiły Dania, Irlandia i Wielka Brytania, stając się najbardziej silną gospodarczo unią międzynarodową.

W 1949 r. powstała także Rada Wzajemnej Pomocy Gospodarczej (RWPG), skupiająca kraje reżimu komunistycznego, głównie Europy Środkowej i Wschodniej, ale także Wietnam, Kubę, Mongolię, jednak jej znaczenie w rozwoju światowej integracji gospodarczej i harmonizacji rachunkowości w wymiarze międzynarodowym było marginalne. Wraz

z załamaniem się systemu komunistycznego w Europie oraz upadkiem ZSRR Rada w 1991 r. została rozwiązana. W czasie swego istnienia, mimo ideologicznych założeń sprzyjających rozwojowi zharmonizowanego systemu rachunkowości (głównie: centralne sterowanie regulacjami i procesami gospodarczymi w poszczególnych krajach przez gwarantowaną często konstytucyjnie monopolizację władzy i własność majątkową zasobów produkcyjnych, skupioną w rękach instytucji państwa), nie doszło do ponadnarodowych procesów integracyjnych w rachunkowości krajów tego bloku, pomimo głoszonych często tez o konieczności podjęcia takich działań oraz wprowadzania w życie gospodarcze przedsiębiorstw w poszczególnych krajach ujednoczonych systemów ewidencji księgowej – planów kont opartych na rozwiązaniach radzieckich (marksowskiego modelu ruchu okrężnego środków), co miało miejsce w okresie stalinizmu, by po tym czasie (po 1956 r.) powrócić do budowy ujednoczonych, ale w ramach poszczególnych krajów, systemów rachunkowości (Skrzywan 1967, s. 29; Brzezin, Jaruga 1988, s. 41–58).

Jedynym, dość wyrazistym działaniem bloku krajów RWPG na polu integracji systemów rachunkowości, a nie wyłącznie systemu ewidencji księgowej, jak pisze R. Sochacka (1991, s. 92–94), były wymiany poglądów przedstawicieli nauki na temat konieczności ujednoczenia rozwiązań rachunkowości, podejmowane na międzynarodowych konferencjach i sympozjach, które nasiliły się w ostatnich latach działania systemu centralnego sterowania i dominacji własności państwowej w krajach RWPG. Przykładem tego są tezy wygłoszone na konferencji *Integracja systemu rachunkowości w państwach RWPG. Konieczność, możliwość, problemy*, jaka odbyła się we wrześniu 1986 r. w Swisztowie w Bułgarii. Postulowano tu ponadnarodową integrację rachunkowości w związku z dokonującą się międzynarodową (w ramach bloku) wymianą towarową, wzrostem liczby wspólnych przedsiębiorstw i przedsięwzięć, i związane z tym wzrastające problemy z rozliczeniami walutowymi. Co ciekawe, niektórzy uczestnicy konferencji wyrażali jednak pogląd, że na pełną, ponadnarodową w ramach bloku komunistycznego integrację rachunkowości jest jeszcze za wcześnie, biorąc pod uwagę duże zróżnicowanie systemów prawnych, ekonomiczno-finansowych i instytucjonalnych w poszczególnych krajach Rady. Zwolennicy integracji uznali za priorytetowe m.in. podjęcie działań na szczeblu stworzenia ujednoczonej, swoistej bazy pojęciowej, podstaw wyceny bilansowej oraz układów sprawozdań finansowych. Ważnym elementem harmonizacji rachunkowości miały być także ujednoczone podstawy tworzenia planów kont – systemów ewidencji księgowej w przedsiębiorstwach (Sochacka

1991, s. 92–94). Można więc stwierdzić, posługując się dzisiejszą terminologią, że w zamyśle tych działań było stworzenie ujednoczonych ram (założeń) koncepcyjnych rachunkowości (sprawozdawczości finansowej), która w dalszej perspektywie mogłyby zostać rozwinięta na opracowanie bardziej szczegółowych rozwiązań dla istniejących lub pojawiających się problemów związanych z ujmowaniem, wyceną i prezentacją informacji finansowych w sprawozdaniach finansowych. Niedługi upadek systemu gospodarki sterowanej centralnie z dominacją własności państwowej zniweczył jednak zamysły przedstawicieli nauki rachunkowości z krajów RWPG do jej ponadnarodowej standaryzacji, a w dalszej perspektywie, odpowiednio: harmonizacji i unifikacji rachunkowości oraz sprawozdawczości finansowej w wymiarze tej wspólnoty.

Jak wskazuje zgodnie większość historyków harmonizacji rachunkowości, konsekwencją przybierających na sile po II wojnie światowej procesów międzynarodowej integracji gospodarczej były działania na polu podjęcia prób, zmierzających do ujednoczenia zasad sprawozdawczości finansowej (Camfferman, Zeff 2007). Chociaż we wszystkich rozwiniętych krajach podstawą rachunkowości był podwójny zapis, to jednak do połowy XX w. występowały znaczące różnice po stronie identyfikacji (ujmowania), pomiaru oraz wykazywania zasobów i procesów gospodarczych, mających miejsce w jednostkach gospodarczych, działających w różnych systemach prawnych i zróżnicowanym środowisku gospodarczym świata (Walton ed. 1994). Usunięcie tych różnic stało się celem działania na polu harmonizacji rachunkowości, mającym przysłużyć się szybszej międzynarodowej integracji gospodarczej w wymiarze ogólnoswiatowym. Dzięki temu – co jest oczywiste – umożliwiałoby to łatwiejsze porównanie działalności jednostek gospodarczych w wymiarze finansowym i tym samym dawałoby podstawy do bardziej racjonalnej alokacji kapitału, ale także służyłoby samemu procesowi sporządzania sprawozdań finansowych przez międzynarodowe korporacje poprzez ujednoczone zasady sporządzania sprawozdań finansowych jednostek te korporacje tworzących.

Warte podkreślenia jest jednak to, na co zwracają uwagę K. Camfferman i S. Zeff (2007, s. 22), że w tym samym czasie, w jakim światowa integracja gospodarcza nabierała na sile i wymuszała światową harmonizację rachunkowości, która stawała się coraz pilniejsza, jej osiągnięcie było trudniejsze. Działo się to za sprawą rozwoju bardziej złożonych rozwiązań krajowych, jako odpowiedź na wzrastającą złożoność procesów gospodarowania i pojawianie się coraz to nowych instrumentów ekonomicznych, służących

temu gospodarowaniu, przez co różnice między krajami stawały się widoczniejsze i głębsze.

Utworzony w 1973 r. IASC, jako swoista odpowiedź na rozwój ponadgranicznych migracji kapitałów, wyjątkową pozycję USA w tym obszarze i jej ekspansji gospodarczej oraz powstawanie międzynarodowych unii gospodarczych, w tym EWG, nie był organizacją jedyną, która za cel postawiła sobie harmonizowanie rachunkowości, szczególnie w zakresie sprawozdawczości finansowej. W okresie od 1950 r. do wczesnych lat 70. ub. wieku powstało wiele organizacji, które swoim działaniem albo poprzedzały, albo wchodziły w zakres późniejszych prac i celów działania IASC.

## **10.2. Powojenne ruchy organizacji zawodowych na rzecz harmonizacji rachunkowości w wymiarze regionalnym**

W 1951 r. powstała w Paryżu<sup>2</sup>, zawiązana przez zawodowe organizacje księgowych Austrii, Belgii, Francji, Hiszpanii, Holandii, Luksemburga, Portugalii, Niemiec Zachodnich (RFN), Włoch i Szwajcarii, Europejska Unia Ekspertów Rachunkowości, Ekonomiki i Finansów (Union Européenne des Experts Comptables, Economiques et Financiers – UEC). Organizacja została zawiązana dla realizacji trzech celów: kulturalnych, promowania międzynarodowej wymiany studenckiej oraz zaangażowania się w sprawy merytoryczne nurtujące rachunkowość. Celami działalności organizacji nie było jednak stanowanie ponadnarodowych norm lub standardów rachunkowości, lecz działanie wspierające, doradcze, konsultacyjne. UEC wydawała kwartalnik, organizowała okresowe kongresy rachunkowości<sup>3</sup> oraz finansowała działalność badawczych komitetów naukowych w wielu dziedzinach rachunkowości i sprawozdawczości finansowej. W 1958 r. powołano jednak w ramach UEC komitet do spraw terminologii oraz interpretacji rachunkowości, który działając przez wiele lat, próbował znaleźć wspólny mianownik dla stosowanych metod i procedur w rachunkowości. Działania te nie zostały zwieńczone sukcesem (Engleman 1962), chociaż podczas dorocznego kongresu UEC, jaki odbył się w 1964 r., postulowano oraz przedstawiano

---

<sup>2</sup> J.M. Samuels i A.G. Piper (1985, s. 65) twierdzą, że stało się to w Bazylei.

<sup>3</sup> Dla przykładu, pierwszy kongres UEC, jaki odbył się w 1953 r. we Włoszech, został zwołany pod nazwą *Jedność rachunkowości a integracja gospodarcza* (*Accounting Uniformity and Economic Integration*) – J.M. Samuels, A.G. Piper (1985, s. 65).

założenia do opracowania i przyjęcia europejskiego jednolitego planu kont (Mueller 1967, s.114). W 1963 r. do tej organizacji dołączyły organizacje zawodowe księgowych z Danii, Irlandii, Norwegii, Szwecji i Wielkiej Brytanii (McDougall 1979). W 1987 r. organizacja ta, łącząc się z Grupą Doradczą Wspólnot Europejskich do Spraw Rachunkowości (Groupe d'Etudes des Experts Comptables de la CEE), została przemianowana na Europejską Federację Ekspertów Rachunkowości (Fédération des Experts Comptables Européens – FEE) z siedzibą w Brukseli, działającą do dzisiaj. Obecnie skupia ona 44 organizacje zawodowe z 32 krajów europejskich, zrzeszonych w UE i EFTA (w tym z Polski przez Krajową Izbę Biegłych Rewidentów, która przystąpiła do FEE w 2002 r.). Nowa organizacja, niezorientowana również na tworzenie własnych, ponadnarodowych standardów rachunkowości, ma w swoim statucie zdefiniowane następujące cele działalności (<http://www.fee.be/aboutfee/>):

- promowanie i dbałość o rozwój i znaczenie profesji rachunkowości;
- działanie na rzecz podnoszenia jakości, harmonizowania i liberalizacji praktyki i regulacji rachunkowości, statutowych badań sprawozdań finansowych, sprawozdawczości finansowej w Europie, uwzględniając rozwój światowy oraz, tam, gdzie jest to konieczne, promowania oraz obrony szczególnych interesów europejskich;
- promowanie współpracy między organizacjami zawodowymi księgowych z Europy;
- identyfikowanie nowych nurtów oraz czynników, które mogłyby mieć wpływ na praktykę rachunkowości, badanie sprawozdań finansowych oraz sprawozdawczość finansową;
- doradzanie organizacjom członkowskim w sprawach możliwości dostosowania się do nowych rozwiązań i nurtów rachunkowości;
- dbałość o zapewnienie organizacji wyłączności w reprezentowaniu i doradzaniu wspólnotowym instytucjom oraz
- reprezentowanie europejskiej profesji rachunkowości na arenie światowej.

Realizując swe cele, FEE m.in. zabiera znaczący głos w debacie nad kształtem regulacji rachunkowości w Europie, opiniując wiele inicjatyw podejmowanych przez Unię Europejską, ale także IASC, a obecnie IASB. Wydawane przez FEE stanowiska stanowią ważny, choć jednak nie najbardziej znaczący głos w sprawach europejskiego porządku w obszarze rachunkowości, auditingu oraz sprawozdawczości finansowej. Świadczy o tym chociażby fakt, że w sytuacji konieczności stworzenia właściwego mechanizmu wdrożeniowo-kontrolnego na szczeblu Unii Europejskiej

w związku z przyjęciem w 2002 r. regulacji w zakresie stosowania międzynarodowych standardów rachunkowości, to nie FEE stało się ciałem doradczającym Unii w przedmiotowej sprawie, lecz nowo powołana grupa doradcza EFRAG. Zasadniczym powodem takiego stanu rzeczy była konieczność stworzenia takiej grupy doradczej, w której reprezentowane byłyby nie tylko organizacje zawodowe księgowych (ze znaczącą w nich rolą biegłych rewidentów), ale także środowisko praktyki zawodu (sporządzających sprawozdania finansowe) oraz użytkowników sprawozdań finansowych, analityków finansowych oraz inwestorów. FEE, w czasie trwania debaty nad przyjęciem przez organy Unii Europejskiej regulacji w sprawie stosowania MSSF, wraz z innymi zainteresowanymi organizacjami europejskimi, sama wystąpiła z ideą powołania EFRAG, w którym to właśnie FEE miała pełnić rolę reprezentanta organizacji zawodowych rachunkowości, ale jednocześnie dała wyraznie do zrozumienia, że „EFRAG nie jest jedynym ciałem eksperckim w mechanizmie wdrożeniowo-kontrolnym, lecz istnieją także inne” (*Private Sector Organises Itself for the Adoption of IAS by 2005 in Europe... 2001*)<sup>4</sup>. Warto jednak wskazać na niektóre z wartościowych inicjatyw FEE w zakresie harmonizacji rachunkowości (szczególnie w wymiarze europejskim oraz wiodącej roli, jaką mają w niej odegrać MSSF), które ostatnio znalazły wyraz m.in. w następujących publikacjach<sup>5</sup>:

– *Comparison of the EC Accounting Directives and IASs. A contribution to international accounting developments. FEE Study, April 1999;*

– *Discussion paper on a financial reporting strategy within Europe, October 1999;*

– *To what extent can options in International Accounting Standards be used for consolidated accounts under the EC Accounting Directives? FEE Study, July 2000;*

– *Accounting Standard Setting in Europe, December 2000;*

– *Discussion paper on enforcement of IFRS within Europe, April 2002;*

– *Financial reporting: Convergence, equivalence and mutual recognition. FEE Position Paper, March 2006.*

W innych częściach świata, głównie w Ameryce i Azji, ale także w Afryce również działały organizacje ponadnarodowe księgowych, ale zakres ich działania ograniczał się zwykle do organizowania międzynarodowych kongresów księgowych, służących wymianie doświadczeń w zakresie

---

<sup>4</sup> Tłumaczenie własne.

<sup>5</sup> Publikacje dostępne na stronie internetowej FEE: <http://www.fee.be/publications>.

regulacji oraz stosowanych praktyk rachunkowości. Do takich należała np. Conferencia Interamericana de Contabilidad (Inter-American Accounting Conference), zawiązana w 1949 r. w San Juan, Puerto Rico. Podczas odbywających się co kilka lat konferencji zaprezentowano jedynie niewielką liczbę referatów, których głównym obszarem zainteresowania było omawianie i poszukiwanie rozwiązań rachunkowości w warunkach gospodarki inflacyjnej (Jacobson 1981, s. 230 i n.). W Azji z kolei w 1957 r. została zorganizowana Far East Conference of Accountants w Manili, która została następnie przemianowana na Conference (a później: Confederation) of Asian and Pacific Accountants, które odbywały się w tym regionie w odstępach 2–3 lat. Znamienne było tu wystąpienie W. SyCipa, przewodniczącego zawodowej organizacji księgowych z Filipin, podczas pierwszej konferencji w Manili w 1957 r., który nawoływał do ujednoczenia zasad rachunkowości i sprawozdawczości finansowej w regionie w celu ułatwienia statystyk ekonomicznych, istotnych z punktu widzenia rozwoju gospodarczego Azji Dalekiego Wschodu (Abdulla, Kyle 1973, s. 235, za: Camfferman, Zeff 2007, s. 23). W Afryce dopiero w 1979 r. została powołana African Accounting Council (AAC), jako specjalistyczna agenda Organizacji Jedności Afrykańskiej (Organization of African Unity – OAU), której celem działania miała być pomoc właściwym agendum rządowym krajów członkowskich w sprawach standaryzacji rachunkowości na poziomie jej harmonizacji, wspieranie edukacji oraz działalności badawczej w dziedzinie rachunkowości (Samuels, Piper 1985, s. 111 i n.; *Harmonization of Accounting Standards* 1986, s. 86 i n.). Dążenia do zapewnienia jednolitości rozwiązań na kontynencie afrykańskim mają za swoje podstawy oczywiście spuściznę kolonialną, w której niektóre z krajów utrzymały wzorce anglosaskie, inne zaś – francuskie, czyli kontynentalne. Jednakże działalność AAC została w ostatnim czasie zawieszona<sup>6</sup>.

Regionalne ponadnarodowe organizacje zawodowe działają także na kontynencie amerykańskim. Organizacje zawodowe z USA, Kanady, Meksyku i Chile, w tym FASB, od 1995 r. działają także w ramach Americas Free Trade Agreement (AFTA), w którym został utworzony Komitet do Spraw

---

<sup>6</sup> Na temat działalności i wpływu tych lokalnie działających organizacji na proces harmonizacji rachunkowości pisze wielu autorów zajmujących się tą problematyką. W zasadzie każda książka temu poświęcona odnosi się do wskazania na te organizacje. Jednym z pierwszych autorów piszących na ten temat był G.G. Mueller (1967, s. 238–243). W Polsce na instytucje te wskazywała niejednokrotnie w swych opracowaniach, poświęconych harmonizacji rachunkowości, A. Jaruga (2002a, s. 22–75), a także S. Surdykowski (1999, s. 74–79).

Problematyki Sprawozdawczości Finansowej (Committee on Financial Reporting Matters) jako odpowiedź na opracowanie AFTA *Financial Reporting in North America*. Celem działania tego Komitetu jest działanie na rzecz „poprawy jakości oraz zwiększania porównywalności standardów rachunkowości oraz pogłębiania zdolności ich użytkowników w analizowaniu oraz porównywaniu przedsiębiorstw, pochodzących z czterech krajów”<sup>7</sup>.

### **10.3. Pierwsze amerykańskie próby wypracowania porozumienia w sprawie powołania światowej instytucji standaryzującej rachunkowość**

Znaczenie spotkań księgowych z całego świata na organizowanych międzynarodowych kongresach podkreśla w swych pracach prof. A. Jaruga, która przypisuje początki myśli o harmonizacji rachunkowości w wymiarze światowym już I Kongresowi Rachunkowości, jaki odbył się w St. Louis w USA w 1904 r. (Jarugowa 2002, s. 20). Kongres był imprezą towarzyszącą światowym targom, na którym mieli okazję spotkać się księgowi z całego świata. Jak wskazują J.M. Samuels i A.G. Piper (1985, s. 59), niewiele w nim miejsca było poświęcone analizom porównawczym – tylko jedna prezentacja dotyczyła tego zagadnienia. Na kolejnych kongresach, drugim w 1911 r., trzecim w 1913 r., piątym w 1926 r. omawiano już odpowiednio: teorie rachunkowości porównawczej, ze szczególnym uwzględnieniem praktyki potrójnego zapisu księgowego, jaki w owym czasie wprowadzony był w Rosji, działania w kierunku międzynarodowej kodyfikacji planów kont czy plan umiędzynarodowienia krajowych systemów rachunkowości, który miałyby służyć światowej gospodarce i wymianie handlowej (Samuels, Piper 1985, s. 59).

Dość duże znaczenie w rozwoju dążeń do harmonizacji rachunkowości przypisuje się kongresowi rachunkowości, jaki odbył się w 1926 r.

---

<sup>7</sup> Komitet spotyka się zwykle raz do roku w celu przedyskutowania problemów rachunkowości oraz w celu uaktualniania wiedzy na temat postępu w regulowaniu rachunkowości w poszczególnych krajach członkowskich. Komitet ma również za zadanie wydawać publikacje dotyczące istniejących różnic w systemach rachunkowości. W 2007 r. Komitet opublikował czwartą edycję przedmiotowego przewodnika: *Significant Differences in GAAP in Canada, Chile, Mexico and the United States* (2007). Informacje na temat działalności Komitetu dostępne są np. na stronie internetowej: [http://www.cica.ca/index.cfm/ci\\_id/979/la\\_id/1](http://www.cica.ca/index.cfm/ci_id/979/la_id/1).

w Amsterdamie. Uczestniczący w nim przedstawiciele organizacji zawodowych z 17 krajów wyrazili bowiem deklarację budowy podstaw do powołania stałego komitetu do spraw organizacji Międzynarodowych Kongresów Rachunkowości, co uważa się za początek myśli o powołaniu do życia w najbliższej przeszłości międzynarodowej organizacji księgowej, na wzór działającego już wówczas Międzynarodowego Stowarzyszenia Prawniczego (International Law Association) (Samuels, Piper 1985, s. 60 i n.), do którego jednak powstania doszło dopiero w 1977 r. w postaci International Federation of Accountants (IFAC)<sup>8</sup> i to w 4 lata później od powołania Międzynarodowego Komitetu Standardów Rachunkowości.

Jednakże dopiero VII Międzynarodowy Kongres Rachunkowości, jaki odbył się w Amsterdamie w 1957 r., można uznać, co podkreślają inni komentatorzy, za początek realizacji wizji harmonizacji w wymiarze powszechnym. Podczas tego kongresu, jego przewodniczący, J. Kraayenhof wyraził pogląd, że zróżnicowanie standardów auditingu wywodzących się i stosowanych w różnych krajach staje się problemem, z którym należy się uporać. W swoim wystąpieniu, 2 lata później, jakie wygłosił podczas dorocznego spotkania Amerykańskiego Instytutu Dyplomowanych Biegłych Księgowych (American Institute of Certified Public Accountants – AICPA), zwrócił szczególną uwagę na potrzebę podjęcia działań w kierunku unifikacji zasad rachunkowości w wymiarze ogólnoświatowym. Podkreślał wzrost migracji kapitału, zwłaszcza z USA do Europy, wskazując na rozbieżności w stosowanych rozwiązaniach księgowych przez jednostki dominujące, posługujące się zasadami rachunkowości amerykańskiej, oraz jednostki zależne, wykorzystujące zróżnicowane rozwiązania krajów, w których zostały one założone. Nawiązując do konieczności ujednoczenia zasad rachunkowości, wyraził przekonanie, że rola i wyzwanie, jakie stoją przed AICPA, to zaproszenie organizacji z innych krajów do powołania wspólnych komitetów badawczych, których celem działania będzie badanie i analizowanie standardów rachunkowości dla osiągnięcia wyższej jednolitości rozwiązań w wymiarze międzynarodowym (Kraayenhof 1960, s. 34–38). Idee J. Kraayenhofa były utożsamiane i popierane przez kierownictwa czołowych firm księgowych z USA, którzy uczestnicząc w usługach finansowych, świadczonych na rzecz amerykańskich koncernów w związku z powstawaniem i działaniem ich zagranicznych filii i jednostek zależnych, napotykali na znaczne trudności w sporządzaniu, ocenie sprawozdań finansowych i ich przydatności w zarządzaniu ponadnarodowymi korporacjami.

---

<sup>8</sup> Działanie tej organizacji będzie przedmiotem opisu w dalszej części opracowania.

cjami. Przykładowo, we wczesnych latach 60. ub. wieku partnerzy firmy Price Waterhouse & Co. wyrażali publicznie potrzebę opracowania przewodnika, w którym zawarte byłyby wskazówki dotyczące oceny stopnia spełnienia przez badane sprawozdania finansowe zasady „rzetelnej prezentacji” lub „wiernego i rzetelnego obrazu” w sytuacji, w której sprawozdania finansowe wielu z zagranicznych jednostek zależnych są konsolidowane z jednostką dominującą z USA lub Wielkiej Brytanii i są sporządzane na podstawie zróżnicowanych reguł rachunkowości, właściwych miejscu tych jednostek (Camfferman, Zeff 2007, s. 24). Jak podają K. Camfferman i S.A. Zeff (2007, s. 24), firma zatrudniła w okresie 1962–1964 prof. G.G. Muellera z Uniwersytetu w Waszyngtonie, którego zadaniem było opracowanie właściwych rozwiązań, u podstaw których leżało badanie stanu zróżnicowania praktyki (zasad) rachunkowości w sześciu europejskich krajach.

Pomimo tego, że AICPA była założycielem Inter-American Accounting Conference, rachunkowość amerykańska wydawała się w owych latach dość zamknięta na umiędzynarodowienie rachunkowości. Jeszcze w 1962 r. w opracowaniu dotyczącym planów długofalowego rozwoju rachunkowości amerykańskiej nic nie było powiedziane o roli Instytutu, jaką mógłby odegrać w tej materii w świecie (Carey ed. 1962). Można by zatem rzec, że apel wygłoszony 3 lata wcześniej przez J. Kraayenhofa nie został potraktowany poważnie. Zwracał na to publicznie uwagę prof. G.G. Mueller, który wskazywał, że apel J. Kraayenhofa z 1959 r., wygłoszony na światowym Kongresie w Nowym Jorku o zajęcie się sprawą niwelowania różnic w rozwiązaniach księgowych pozostał bez żadnego echa. G.G. Mueller (1961, s. 548) podkreślał, że: „Jesteśmy otoczeni zróżnicowanymi zbiorami standardów rachunkowości oraz jej praktyką, występujących niemalże w każdym z krajów, poza obszarem wpływów sowieckich. Różnice te w niektórych przypadkach są mało istotne, ale pomiędzy najbardziej ekonomicznie niezależnymi krajami różnice są bardzo widoczne. Pomijając wyjaśnienie przyczyn takiego stanu rzeczy trzeba wskazać, że sytuacja w praktyce wygląda w ten sposób, że za sprawą stosowania różnych krajowych zasad rachunkowości to samo zdarzenie gospodarcze jest odwzorowywane na różny sposób w sprawozdaniach finansowych”<sup>9</sup>.

Jednakże już we wrześniu 1962 r. AICPA była gospodarzem VIII Międzynarodowego Kongresu Rachunkowości, który odbył się w Nowym Jorku, a którego tematem przewodnim była światowa gospodarka a rachunkowość, sprawozdawczość finansowa oraz auditing. W przemówieniu na

<sup>9</sup> Tłumaczenie własne. Więcej informacji na ten temat w: G.G. Mueller (1988, s. 80).

otwarcie Kongresu, przewodniczący poprzedniego światowego kongresu, J. Kraayenhof powtórnie wyraził potrzebę ujednoczenia zasad rachunkowości w wymiarze międzynarodowym, wyrażając głęboką nadzieję i przekonanie, że w niedalekiej przyszłości zostaną podjęte takie działania przez zorganizowaną międzynarodową grupę badawczą. Ideę tę dobitnie poparł przewodniczący sesji plenarnej, P.F.S. Otten, jeden z członków kierownictwa firmy Philips, której sprawozdania finansowe były badane przez firmę J. Kraayenhofa. Inny z mówców, P. Geady, partner z firmy Price Waterhouse & Co. oraz wiodący członek kierownictwa AICPA, podczas wystąpienia na zamknięcie obrad Kongresu, podsumowując jego merytoryczną stronę, podkreślił, że wielu z występujących mówców wskazywało na pilną potrzebę szybkiego opracowania, wdrożenia i akceptacji standardów auditingu, rachunkowości i sprawozdawczości o charakterze międzynarodowym. P. Geady w swoim wystąpieniu odwoływał się także do artykułu A.R. Jenningsa (1962, s. 36–42), przewodniczącego AICPA w latach 1957–1958 oraz partnera w firmie Lybrand, Ross Bros & Montgomery, który nawoływał w nim do podjęcia działań w kierunku opracowania międzynarodowych standardów auditingu i rachunkowości.

Stanowiska promiędzynarodowe wyrażane podczas światowego kongresu w Nowym Jorku znalazły poparcie wśród innych amerykańskich organizacji. Kanadyjski Instytut Biegłych Księgowych (Canadian Institute of Chartered Accountants – CICA) w rok po nowojorskim kongresie zajął stanowisko w tej sprawie, wskazując, że mimo apeli oraz inicjatywy, wyrażonej przez J. Kraayenhofa, jak dotąd, nie powołano żadnego międzynarodowego komitetu badawczego, który miałby zająć się sprawą ujednoczenia zasad rachunkowości w wymiarze światowym. Głos ten był krytyczny wobec bierności księgowych, stanowiąc o pozytywnym nastawieniu przedstawicieli CICA do idei umiędzynarodowienia rachunkowości (*The Need for International Standards in Accounting* 1962, s. 83).

W późniejszych latach 60. działania na polu umiędzynarodowienia rachunkowości na kontynencie amerykańskim sprowadzały się do orientacji badań i studiów na rynki międzynarodowe. W AICPA powstał komitet badawczy, którego członkami byli m.in. przedstawiciele wszystkich ośmiu największych firm księgowych. Komitet ten w 1964 r. wydał opracowanie *Professional Accounting in 25 Countries*, w którym zostały przedstawione porównawczo rozwiązania księgowe, służące sporządzaniu sprawozdań finansowych w wybranych, najważniejszych krajach świata (*Professional Accounting in 25 Countries* 1964). Opracowanie to powstało dzięki zaangażowaniu i współpracy przedstawicieli wielkich (wówczas ośmiu) firm

księgowych, działających w tych krajach, w którym we wstępie przywołano ideę umiędzynarodowienia rachunkowości, wygłoszoną podczas VIII Międzynarodowego Kongresu Rachunkowości w Nowym Jorku. W opracowaniu tym komitet wskazywał, że idea ujednoczenia rachunkowości w wymiarze światowym spotkała się z poparciem wielu organizacji i instytucji o zasięgu międzynarodowym, w tym m.in.: Banku Światowego, International Finance Corporation, Inter-American Bank oraz wielu instytucjonalnych i prywatnych inwestorów (*Professional Accounting in 25 Countries* 1964, s. VII). Jednakże komitet podkreślił także, że jest przeciwny idei opracowania międzynarodowych standardów rachunkowości w postaci kompilacji norm i stosowanych praktyk rachunkowości z analizowanych krajów (*Professional Accounting in 25 Countries* 1964, s. VIII). Z kolei, w opracowanej w 1965 r. wizji działania organizacji AICPA na przyszłość, sprawy umiędzynarodowienia stały się już znaczącym elementem tych planów, podkreślając jednak, że osiągnięcie ogólnoswiatowego kompromisu w tym względzie nie będzie szybkie i łatwe (Carem 1965, s.103, za: Camfferman, Zeff 2007, s. 26). Jak łatwo się domyślić, Amerykanie i ich reprezentacje księgowe, a wśród nich AICPA, postrzegali rachunkowość międzynarodową oraz jej harmonizację raczej jako rozwój i ekspansję światową rozwiązań amerykańskich standardów, niż jako wypracowanie i stosowanie nowych, ogólnoswiatowych standardów, w których rozwiązania miałyby charakter kompromisowy, uwzględniający elementy rachunkowości kształtowane dla i w środowisku międzynarodowym.

Nurt badań nad międzynarodową rachunkowością w USA, zapoczątkowany pracami prof. G.G. Muellera w czasie jego pracy dla firmy Price Waterhouse & Co., uważanego za protoplastę harmonizacji rachunkowości na kontynencie amerykańskim, stał się ważnym elementem poszukiwań odpowiedzi na potrzeby ujednoczenia rozwiązań rachunkowości w wymiarze światowym. Sam G.G. Mueller w latach 60., jak podają K. Camfferman i S.A. Zeff (2007, s. 26), opracował serię monografii poświęconych praktyce rachunkowości w innych krajach, głównie wysoko rozwiniętych: Holandii, Szwecji, Niemczech (RFN), Japonii, ale także w Argentynie, publikowanych w zeszytach naukowych Uniwersytetu w Waszyngtonie – rodzimej uczelni profesora. W połowie lat 60. staraniem G.G. Muellera powołano tam także International Accounting Studies Institute, który organizował i finansował badania nad rachunkowością międzynarodową. W 1967 r. prof. G.G. Mueller opublikował pierwszy podręcznik, poświęcony rachunkowości międzynarodowej: *International Accounting* (powoływany już wcześniej).

Podkreślenia wymaga także i to, że już w 1963 r. powstał nowy periodyk akademicki o nastawieniu na badania w dziedzinie rachunkowości międzynarodowej, finansowany przez Uniwersytet w Chicago: „Journal of Accounting Research”, w którym funkcje redakcyjne pełnili nie tylko akademicy z USA, ale także z Wielkiej Brytanii. Do prac nad tym czasopiśmie zaproszeni zostali także akademicy z Australii, ale Ci, pod wodzą prof. R.J. Chambersa z Uniwersytetu w Sydney, założyli w 1965 r. własny periodyk: „Abacus”, w którym rozpoczęli publikację artykułów poświęconych głównie rachunkowości porównawczej i jej międzynarodowym aspektom.

#### **10.4. Europejskie próby wypracowania porozumienia w sprawie powołania instytucji standaryzującej rachunkowość – powstanie Międzynarodowej Grupy Badawczej Księgowych IASG**

Po drugiej stronie Atlantyku, w Europie, w tym samym czasie również zaczął rozwijać się nurt badań nad rachunkowością międzynarodową. Działania Europy w tym względzie były już wówczas bardziej nastawione na poszukiwanie wspólnych rozwiązań, osiąganie kompromisowych, ale wysokiej jakości rozwiązań, takich, które mogłyby zadowolić rynki finansowe i księgowych, a nie jednostronne eksponowanie własnych, europejskich rozwiązań. Działanie takie miało swoje uzasadnienie. W Europie, w przeciwieństwie do Ameryki, która była zdominowana przez rozwiązania US GAAP, równie silnie oddziaływały dość przeciwstawne sobie, rozwijane oraz kształtowane historycznie i kulturowo systemy rachunkowości kontynentalnej i rachunkowości anglosaskiej<sup>10</sup>. W pierwszym modelu, reprezentowanym głównie przez Niemcy (RFN), Francję i Włochy dominują cechy ostrożności, stabilności rozwiązań, silnego związku rozwiązań księgowych z systemem podatkowym, orientacji na rozliczenie jednostki i jej kierownictwa z otoczeniem, i tym samym na historyczne podstawy ujmowania i wyceny zdarzeń gospodarczych, a nie na przyszłość i podejmowanie decyzji inwestycyjnych. W drugim modelu, reprezentowanym

---

<sup>10</sup> Cechy tradycyjnych modeli rachunkowości kontynentalnej i anglosaskiej w pełniejszym wymiarze oraz czynniki kształtujące regulacje rachunkowości, w tym analizę czynników kulturowych w literaturze polskiej, przedstawia m.in.: A. Jaruga (2002b, s. 3–21), a także S. Surdykowska (1999, s. 68 i n.).

głównie przez Wielką Brytanię, Irlandię i Holandię, dominuje orientacja na podejmowanie decyzji przez inwestorów, właścicieli udziałów kapitałowych, co wyznacza orientację rachunkowości na przyszłość, akceptację wyższego poziomu ryzyka i oszacowań (miar) rynkowych jako podstawy wyceny zdarzeń gospodarczych (Jaruga 2002b).

Próbie podjęcia działań w kierunku harmonizacji rachunkowości ze strony Europy podjął w 1966 r. H. Benson, przewodniczący Instytutu Dyplomowanych Księgowych w Anglii i Walii (Institute of Chartered Accountants in England and Wales – ICAEW) oraz partner w liczącej się firmie księgowej Cooper Brothers & Co., który przyczynił się do powstania Międzynarodowej Grupy Badawczej Księgowych (Accountants International Study Group – AISG), skupiającej przedstawicieli organizacji księgowych z Wielkiej Brytanii, USA i Kanady. Celem przyświecającym powstaniu i działalności Grupy, w zamyśle H. Bensona było wspólne opracowanie najlepszych księgowych i audytorskich standardów na podstawie standardów amerykańskich, kanadyjskich i brytyjskich oraz przedstawienie ich całemu światu pod rozwagę. Okazją do tego była sierpniowa, doroczna konferencja CICA w Regina w prowincji Saskatchewan w Kanadzie, w której uczestniczyli także przedstawiciele ICAEW oraz AICPA, w tym ówczesny jego przewodniczący, R.M. Trueblood, partner z firmy księgowej Touche Ross & Co. Spotkanie H. Bensona z R.M. Truebloodem oraz J. Wilsonem, przewodniczącym elektem CICA, poświęcone propozycji powołania Grupy nie przyniosło zamierzonego skutku. Jak się łatwo domyślić, przedstawiciele amerykańskich instytutów sceptycznie ocenili ideę H. Bensona, wątpiąc w możliwości czerpania korzyści dla rozwiązań amerykańskich z systemu rachunkowości brytyjskiej. H. Benson jednakże powtórzył swoją ideę na dorocznej konferencji AICPA, jaka odbyła się w październiku tego samego roku w Bostonie, podkreślając podczas publicznego wystąpienia, że opracowania Grupy mogą przyczynić się do wskazania, a w dalszej kolejności wyeliminowania słabych elementów systemu rachunkowości we wszystkich trzech krajach i tym samym ich ulepszenia. Ostatecznie, idea H. Bensona znalazła przychylność zarządów amerykańskich instytutów i w styczniu 1967 r. ogłoszono powołanie Grupy. Ta na swym pierwszym spotkaniu w lutym tego roku zdefiniowała cel swego działania: określenie zakresu badań porównawczych w dziedzinie nauki i praktyki rachunkowości w krajach członkowskich oraz publikowanie rezultatów prowadzonych badań (Camfferman, Zeff 2007, s. 26–30)<sup>11</sup>. Do trzech instytutów dołączyły

<sup>11</sup> Według J.M. Samuelsa i A.G. Pipera (1985, s. 69), AISG powstała już rok wcześniej.

jeszcze: Instytut Dyplomowanych Księgowych Szkocji (Institute of Chartered Accountants in Scotland – ICAS) oraz Instytut Dyplomowanych Księgowych Irlandii (Institute of Chartered Accountants in Ireland – ICAI) (Samuels, Piper 1985, s. 30). Niejednokrotnie w zamysłach przedstawicieli Grupy było rozszerzenie jej członkostwa o przedstawicieli organizacji zawodowych z innych krajów, w tym: z krajów Korony Brytyjskiej, takich jak: Australia z Nową Zelandią, ale także Holandii. Inicjator Grupy, H. Benson, był jednak temu przeciwny i do końca jej istnienia żadna inna organizacja spoza USA, Wielkiej Brytanii i Kanady nie była włączona w jej członkostwo lub prace (Samuels, Piper 1985, s. 34).

W czasie istnienia Grupy w latach 1967–1977 opublikowano pod jej szyldem dwadzieścia opracowań. Dotyczyły one analizy rozwiązań stosowanych w praktyce rachunkowości i auditingu w krajach członkowskich, zawierały zalecane podejścia i określone były mianem wniosków końcowych lub rekomendacji, i miały jedynie charakter zaleceń, a nie wymogów stawianych praktyce w zakresie analizowanych zagadnień (Samuels, Piper 1985, s. 32–34)<sup>12</sup>.

Jednym z opracowań Grupy był dokument wydany w 1973 r., a dotyczący skonsolidowanych sprawozdań finansowych (*Consolidated Financial Statements* 1973). W owym czasie sprawozdania te były obowiązujące jedynie w niewielu krajach, w tym: w krajach członkowskich Grupy. Opracowanie to, m.in. wskazywało, że posiadanie 50% lub mniej głosów w jednostce zależnej, które pozwala na sprawowanie efektywnej kontroli nad jednostką, może być podstawą do objęcia jej konsolidacją i wymusza obowiązek sporządzenia takiego sprawozdania (*Consolidated Financial Statements* 1973, par. 73). Zalecenie przyjęte w opracowanym dokumencie stało się później rozwiązaniem wprawdzie możliwym, a później wiodącym w regulacjach tych<sup>13</sup> oraz innych krajów, jak również stanowiło alternatywną podstawę rozwiązań przyjętych w MSR 3 *Skonsolidowane sprawozdania*

---

<sup>12</sup> Podane źródło zawiera ponadto wykaz wszystkich wydanych przez Grupę opracowań (Samuels, Piper 1985, s. 193).

<sup>13</sup> Zob. par. 14 Financial Reporting Standard 2 *Accounting for Subsidiary Undertakings* (199) oraz par. 13 Financial Accounting Standard No. 94 *Consolidation of All Majority-Owned Subsidiaries* (198), który wprowadził zmiany do par. 2 *Accounting Research Bulletin No. 51 Consolidated Financial Statements*, przyjętego przez AICPA w 1959 r. W praktyce jednak amerykańskie spółki niepubliczne rzadko kiedy stosują zasadę mniejszościowego udziału jako podstawy konsolidacji. Odmiennie sprawę stawia amerykańska Komisja Papierów Wartościowych, która hołduje zasadzie kontroli opartej na faktach, a nie podstawach prawnych (par. 210.1-02g, w *Regulation S-X*, SEC, New York).

*finansowe* z 1976 r. (International Accounting Standard 3 *Consolidated Financial Statements* 1976, par. 38), a później zostało uznane za rozwiązanie wiodące w MSR, począwszy od pierwszej wersji standardu MSR 27 *Skonsolidowane sprawozdania finansowe i inwestycje w jednostkach zależnych* z 1989 r. (International Accounting Standard 27 *Consolidated Financial Statements and Investments in Subsidiaries* 1989, par. 12). Podobne rozwiązanie przyjęła Rada Wspólnot Europejskich w przyjętej w 1983 r. VII Dyrektywie.<sup>14</sup>

Inną publikacją Grupy było wydane w 1975 r. porównawcze studium badawcze *International Financial Reporting*. W tej publikacji Grupa zalecała prezentację złożonych zbiorów sprawozdań finansowych, pierwotnych (podstawowych) i wtórnych, jeśli spółka kieruje swoje sprawozdania finansowe do odbiorców z przynajmniej dwu różnych krajów. Pierwsze, podstawowe, powinno zadowalać odbiorców krajowych, przez co powinno być sporządzone według zasad obowiązujących w kraju pochodzenia i osadzone w ich realiach prawo-społecznych, podczas gdy drugie, wtórne, powinno zadowalać użytkowników z innych krajów, przez co powinno być sporządzone na podstawie neutralnego systemu rachunkowości. Grupa nie wskazywała przy tym na konieczność ich sporządzenia według powszechnie międzynarodowo akceptowanych standardów sprawozdawczości finansowej. Jej przedstawiciele uważali bowiem, że mało prawdopodobne jest, by w najbliższej przyszłości kraje zdecydowały się na dominację i przyjęcie jednego zbioru standardów rachunkowości z któregoś z krajów członkowskich Grupy (Samuels, Piper 1985, s. 69).

### **10.5. Znaczenie światowych kongresów rachunkowości w Nowym Jorku i Sydney w idei powołania ogólnoświatowej organizacji standaryzacji rachunkowości – IASC**

Działalność Międzynarodowej Grupy Badawczej Księgowych skupiała się wokół trzech krajów o najbardziej rozwiniętych systemach rachunkowości, co nie było do końca zgodne z intencjami J. Kraayenhofa, głoszonymi podczas VIII Międzynarodowego Kongresu Rachunkowości w Nowym Jorku w 1962 r. W czasie kolejnego IX Kongresu, jaki się odbył w 1967 r.

---

<sup>14</sup> Art. 1 ust. 1 lit. b, c, d oraz ust. 2 lit. a *Siódmej Dyrektywy Rady (83/249/EEC) z 13 czerwca 1983 roku o skonsolidowanych sprawozdaniach finansowych* (1983), s. 1.

w Paryżu, podczas specjalnej sesji poświęconej problemom internacjonalizacji rachunkowości prof. T.K. Cowan z Nowej Zelandii podkreślał, że wielu z uczestników kongresu wyraża przeświadczenie o konieczności powołania do życia profesjonalnej organizacji o zasięgu światowym, która zajmowałaby się problematyką rachunkowości międzynarodowej. Ideę tę przechwycił przewodniczący kongresu, Francuz F.-M. Richard, który nawoływał do wydania końcowej rezolucji kongresu w sprawie powołania takiej organizacji. Jednakże H. Benson, wsparty głosem amerykańskich i holenderskich przedstawicieli zablokował tę inicjatywę, wskazując co najwyżej na konieczność rozważania powołania grupy roboczej, która określiłaby potrzebę powołania takiej organizacji. Jak piszą K. Camfferman i S.A. Zeff (2007, s. 37), powodem tego była obawa, że włączenie w prace organizacji krajów o zdecydowanie niższym poziomie rozwoju rachunkowości może zaszkodzić jakości potencjalnych rozwiązań, gdyż kraje te nie zechcą głosować za przyjmowaniem rozwiązań pochodzących z krajów o najwyższym poziomie rozwoju rachunkowości. Realizując zaakceptowaną sugestię H. Bensona, przedstawiciele organizacji zawodowych z niektórych krajów, w tym m.in. z USA, Anglii i Walii, Szkocji, Irlandii, Francji oraz Australii, uczestniczących w kongresie powołali Międzynarodowy Zespół Badawczy (International Working Party – IWP) w celu przeanalizowania potrzeby ustanowienia międzynarodowej organizacji. Zespół miał przedstawić swoje wyniki badań na kolejnym X Kongresie, jaki miał się odbyć w 1972 r. w Sydney. Pozornie tylko zadaniem Zespołu było przeanalizowanie roli i zadań przyszłych światowych kongresów rachunkowości, gdyż faktycznie głównym jego zadaniem było poddanie analizie celowości powołania, formy i sposobu działania międzynarodowej organizacji. Tu jednak znów krytyczne uwagi przedstawił H. Benson, który podczas pierwszego spotkania Zespołu wyraził opinię, że powstanie takiej organizacji to perspektywa co najmniej kolejnych 10 lat. Także zapał przedstawicieli AICPA osłabł. Ostatecznie, w prezentacji raportu z prac Zespołu podczas X Kongresu w Sydney wyrażono się negatywnie o idei powołania międzynarodowej organizacji w najbliższym czasie, sugerując w zamian uznanie wiodącej roli jednego z systemów krajowych (w domyśle: amerykańskiego) w wyznaczaniu rozwiązań w skali światowej rachunkowości. Ponadto, w raporcie nawoływano do powoływania i rozwijania lokalnych organizacji, takich jak np. Europejska Unia Ekspertów Rachunkowości, Ekonomiki i Finansów (UEC). W końcowym rozrachunku postanowiono – w drodze akceptacji przedstawicieli kongresu, że Zespół IWP w ciągu najbliższych 5 lat (do czasu kolejnego XI Kongresu Rachunkowości, jaki miał się odbyć w Monachium) przygotowuje

założenia organizacji międzynarodowego gremium do spraw rachunkowości międzynarodowej. IWP została przemianowana na Międzynarodowy Komitet Koordynacyjny do Spraw Zawodu Rachunkowości (International Co-ordination Committee for the Accountancy Profession – ICCAP), do którego dołączyły Kanada, Niemcy (RFN) oraz Filipiny (Camfferman, Zeff 2007, s. 37 i n.). Powstanie nowego Komitetu uznano za kolejny ważny krok w drodze do powstania międzynarodowej organizacji stanowiącej międzynarodowe standardy rachunkowości (Camfferman, Zeff 2007, s. 42).

Podczas X Kongresu w Sydney nie tylko powołano Międzynarodowy Komitet Koordynacyjny, postawiono także realny krok w kierunku powstania międzynarodowej organizacji mającej się zająć stanowieniem międzynarodowych standardów, gdyż oświadczenie o ukonstytuowaniu ICCAP było jedynie fasadą rzeczywistych działań przedstawicieli niektórych krajowych organizacji z H. Bensonem i ICAEW na czele<sup>15</sup>. Podczas kongresu odbyło się bowiem inne, nieformalne, objęte tajemnicą spotkanie najważniejszych reprezentantów czterech instytutów tworzących AISG – Międzynarodową Grupę Badawczą Księgowych, tj. instytutów Anglii, Kanady, USA i Szkocji, która to reprezentowała także stanowisko Irlandii. Podczas spotkania uzgodniono, że Grupa Badawcza rozszerzy zakres swojego działania – prócz lub w zamian wydawania rekomendacji lub wniosków końcowych zajmie się formułowaniem międzynarodowych standardów rachunkowości oraz dbałością o ich międzynarodową akceptację. W późniejszych wypowiedziach H. Benson podkreślał, że wszyscy uczestnicy spotkania byli zgodni co do tego, że nadszedł już czas na powstanie międzynarodowej organizacji do spraw standardów międzynarodowych, chociaż nie było jeszcze wtedy jednomyślności co do tego, w jaki sposób nowa organizacja ma być zorganizowana (Camfferman, Zeff 2007, s. 44).

Uważa się zatem, że urzeczywistnienie idei powstania IASC miało miejsce właśnie na X Międzynarodowym Kongresie Księgowych w Sydney w 1972 r. Jeszcze w grudniu tego roku przedstawiciele AISG spotkali się ponownie w Londynie, gdzie została wypracowana formalna, konkretna propozycja stanowiska, jakie miało zostać przedstawione właściwym organom zarządzającym instytutów, wchodzących w skład Grupy. Propozycja zawierała wniosek o powołanie, niezależnie od istniejącej Grupy Komite-

---

<sup>15</sup> Przyjęta podczas kongresu w Sydney deklaracja nie mogła jednak być niewypełniona. W efekcie działania ICCAP powstał raport, który przedstawiony na kolejnym XI Kongresie Rachunkowości, jaki odbył się w 1977 r. w Monachium, zaowocował powstaniem Międzynarodowej Federacji Księgowych (International Federation of Accountants – IFAC).

tu Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (IASC). Propozycja ta została formalnie przedstawiona i przyjęta przez wszystkie instytuty w styczniu 1973 r. Na początku lutego tego roku instytut Anglii i Walii, Szkocji oraz Irlandii wystosował zaproszenie do udziału w tworzeniu Komitetu trzem pozostałym zawodowym instytutom księgowych, działającym w Wielkiej Brytanii (Association of Certified Accountants,<sup>16</sup> Institute of Cost and Management Accountants<sup>17</sup> oraz Institute of Municipal Treasurers and Accountants<sup>18</sup>), które dotychczas nie uczestniczyły w pracach AISG. W końcu lutego wystosowano odpowiednie zaproszenia do zawodowych organizacji księgowych z wybranych krajów: Australii, Francji, Holandii, Japonii, Niemiec (RFN) i Meksyku. Wszystkie te organizacje, wraz z instytutami z USA i Kanady, zostały zaproszone na posiedzenie, które odbyło się 19 marca 1973 r. w Londynie. Tam uzgodniono powołanie do życia IASC, które formalnie nastąpiło podczas kolejnego spotkania 28–29 czerwca 1973 r. Podczas tego spotkania przyjęto Statut Komitetu (The Agreement and Constitution), a po zorganizowanej konferencji prasowej jeszcze tego samego dnia nowo ukonstytuowany IASC odbył swe pierwsze posiedzenie (Camfferman, Zeff 2007, s. 44; Alfredson, Leo, Picker, Pacter, Radford 2005). Przewodniczył jego obradom H. Benson, który został mianowany pierwszym przewodniczącym Komitetu.

## Bibliografia

- Abdulla K.A., Kyle D.L. (1973), *Conferences of Asian and Pacific Accountants*, „The Australian Accountant”, vol. 43, no. 4.
- Acceptance from Foreign Private Issuers of Financial Statements Prepared in Accordance with International Financial Reporting Standards Without Reconciliation to U.S. GAAP* (2007), SEC Release Nos. 33-8818, 34-55998, International Series Release No. 1302, File No. S7-13-07, Washington, July.
- Accounting Research Bulletin No. 51 Consolidated Financial Statements* (1959), AICPA, New York.

---

<sup>16</sup> Instytut został w 1984 r. przemianowany na Chartered Association of Certified Accountants (CACA), a w 1996 r. w Association of Chartered Certified Accountants (ACCA) – <http://www.accaglobal.com/publicinterest/about/history/>.

<sup>17</sup> Instytut w 1986 r. zmienił nazwę na Chartered Institute of Management Accountants (CIMA) – <http://www.cimaglobal.com/cps/rde/xchg/SID-0AAAC564-DA17D00A/live/root.xsl/1074.htm>.

<sup>18</sup> Instytut został w tym samym roku przemianowany na Chartered Institute of Public Finance and Accountancy (CIPFA) – <http://www.cipfa.org.uk/corporate/>.

- Agreement on Cash Flow Statements and Core Standards* (1993), IASC Insight, December.
- Alfredson K., Leo K., Picker R., Pacter P., Radford J. (2005), *Applying International Accounting Standards*, Kyodo Printing Co PTE, Singapore.
- Ballwieser W. (2001), *Germany – Individual Accounts*, [w:] D. Ordelheide (ed.), *Transnational Accounting*, vol. 2, Palgrave Macmillan, Basingstoke.
- Beechy T.H. (2001), *Canada*, [w:] D. Ordelheide (ed.), *Transnational Accounting*, vol. 2, Palgrave Macmillan, Basingstoke.
- Brzezina W., Jaruga A. (1988), *Accounting evolution in a planned economy*, [w:] D. Bailey (ed.), *Accounting in Socialist Countries*, Routledge, London.
- Cairns D. (1997), *The future shape of harmonisation: A reply – The EU versus the IASC versus the SEC*, „European Accounting Review”, vol. 6, no. 2.
- Camfferman K., Zeff S.A. (2007), *Financial Reporting and Global Capital Markets. A History of the International Accounting Standards Committee, 1973–2000*, Oxford University Press, Oxford.
- Carey J.L. (1965), *The CPA Plans for the Future*, AICPA, New York.
- Carey J.L. (ed.), (1962), *The Accounting Profession: Where Is It Headed?*, AICPA, New York.
- Carsberg B. (1996), *Interpreting the Standards*, IASC Insight, July.
- Choi F.D.S., Frost C.A., Meek G.K. (2002), *International Accounting*, Prentice Hall, Harlow.
- Consolidated Financial Statements* (1973), Accountants International Study Group.
- Convention on the Organization for Economic Co-operation and Development* (1960), Paris, 14 December, <http://www.oecd.org>.
- Declaration on International Investment and Multinational Enterprises* (2006), „OECD: Industry, Services & Trade”, vol. no. 23.
- Denman J.H. (1980), *The OECD and International Accounting Standards*, „CA Magazine”, vol. 113, February.
- Determination of Fair Value of Intangible Assets for IFRS Reporting Purposes. Discussion Paper* (2007), IVSC, London, July.
- Dunning J.H. (1970), *Capital movements in the twentieth century*, [w:] J.H. Dunning (ed.), *Studies in International Investment*, Allen & Unwin, London.
- Engleman K. (1962), *Accounting problems in developing countries*, „Journal of Accountancy”, January.
- Facts about FASB* (2007), FASB, Norwalk.
- Financial Accounting Standard No. 94 *Consolidation of All Majority-Owned Subsidiaries* (1987), FASB, Norwalk.
- Financial Reporting Standard 2 *Accounting for Subsidiary Undertakings* (1992), ASB, London.
- Future OECD Work on Accounting Standards. Report by the Ad Hoc Working Group on Accounting Standards*, (1979), IME(79), OECD, 9 November.
- Gernon H., Meek G.K. (2001), *Accounting. An International Perspective*, Irwin, McGraw-Hill, Boston.
- Nobes Ch.W. (ed.), (2002), *GAAP 2001. A Survey of National Accounting Rules Benchmarked against International Accounting Standards*, IFAD.
- Handbook of International Auditing, Assurance, and Ethics Provisions* (2007), IFAC, New York.
- Harmonization of Accounting Standards* (1986), Organization for Economic Co-operation and Development, Paris.
- Humphrey Ch., Loft A. (2007), *IFAC – The First Fifteen Years: 1977–1992*, IFAC News, May.
- IASC and IOSCO Reach Agreement* (1995), IASC News, July.

- IASC Comes of Age (And It's Only 10!)* (1984), „Accountancy”, vol. 94, no. 1079, July.
- IASC Standards – Assessment Report. Report of the Technical Committee of the International Organization of Securities Commissions* (2000), IOSCO, May.
- Improvements to Existing Standards* (2002), IASB Insight, April.
- International Accounting Standard 1 *Disclosure of Accounting Policies* (1975), IASC, London.
- International Accounting Standard 3 *Consolidated Financial Statements* (1976), IASC.
- International Accounting Standard 27 *Consolidated Financial Statements and Investments in Subsidiaries* (1989), IASC, London.
- International Education Standards IES 1–6 for Professional Accountants* (2003), IFAC Education Committee, New York.
- International Education Standard 7 for Professional Accountants* (2004), Education Committee, IFAC, New York.
- International Education Standard 8 for Professional Accountants: Competence Requirements for Audit Professionals* (2006), International Accounting Education Standards Board, IFAC, New York.
- International Standards of Accounting and Reporting for Transnational Corporations. Report of the Group of Experts on International Accounting and Reporting* (1978), UN, New York.
- International Standards of Accounting and Reporting. Report of the Ad Hoc Intergovernmental Group of Experts on International Standards of Accounting and Reporting* (1982), UN Centre on Transnational Corporations, New York.
- International Valuation Standards* (2007), IVSC, London.
- Jacobsen L.E. (1981), *Multinational accounting: Research priorities for the eighties – Latin America*, [w:] F.D.S. Choi (ed.), *Multinational Accounting: A Research Framework for the Eighties*, UMI Research Press, Ann Arbor.
- Jaruga A. (1998), *Nowe podejście do regulacji rachunkowości we Francji*, „Rachunkowość”, nr 10.
- Jaruga A. (2002a), *Instytucjonalizacja międzynarodowej harmonizacji rachunkowości*, [w:] A. Jaruga (red.), *Międzynarodowe regulacje rachunkowości. Wpływ na rozwiązania krajowe*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa.
- Jaruga A. (2002b), *Systemy regulacji rachunkowości a międzynarodowa harmonizacja i standaryzacja*, [w:] A. Jaruga (red.), *Międzynarodowe regulacje rachunkowości. Wpływ na rozwiązania krajowe*.
- Jarugowa A. (2002), *Międzynarodowe i krajowe regulacje rachunkowości*, [w:] A. Jarugowa, T. Martyniuk (red.), *Komentarz do ustawy o rachunkowości: rachunkowość, MSR, podatki*, Wydawnictwo ODDK, Gdańsk 2002.
- Jennings A.R. (1962), *International standards of accounting and auditing*, „The Journal of Accountancy”, vol. 114, no. 3.
- Kelly J., Lapper R. (1995), *Plan for global accounting standards*, „Financial Times”, June 12.
- Kraayenhof J. (1960), *International challenges for accounting*, „The Journal of Accountancy”, vol. 109, no. 1.
- Kuroda M. (2001), *Japan – group accounts*, [w:] D. Ordelheide (ed.), *Transnational Accounting*, vol. 2, Palgrave Macmillan, Basingstoke.
- Lafferty M., Cairns D. (1981), *Financial times survey of world survey of annual reports 1980*, „Financial Times”.
- Management's analysis of the business* (2000), „Focus”, vol. 3, Amsterdam.
- Management commentary* (2006), Discussion Paper, IASB, London, October.

- Mason A.K. (1981), *The evolution of International Accounting Standards*, [w:] F.D.S. Choi (ed.), *Multinational Accounting: A Research Framework for the Eighties*, UMI Research Press, Ann Arbor.
- McDougall E.H.V. (1979), *Regional accountancy bodies*, [w:] J. Brenan (ed.), *The Internationalization of the Accountancy Profession*, Canadian Institute of Chartered Accountants, Toronto.
- McGregor W. (1999), *An insider's view of the current state and future direction of international accounting standard setting*, „Accounting Horizons”, vol. 13, no. 2.
- Międzynarodowe Standardy Rachunkowości 2001* (2002), IASB, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa.
- Milburn J.A., Chant P.D. (1999), *Reporting Interests in Joint Ventures and Similar Arrangements*, G4+1, FASB, Norwalk.
- Mueller G.G. (1961), *Some thoughts about the International Congress of Accountants*, „The Accounting Review”, vol. 36, no. 4.
- Mueller G.G. (1967), *International Accounting*, Macmillan Company, New York.
- Mueller G.G. (1988), *Emergence of Accounting as a World Discipline*, [w:] K. Someya (ed.), *Accounting Education and Research to Promote International Understanding. The Proceedings of the Sixth International Conference on Accounting Education*, Quorum Books, New York.
- Multilateral Memorandum of Understanding. Concerning Consultation and Cooperation and the Exchange of Information* (2002), IOSCO, Madrid.
- Objectives and Principles of Securities Regulation* (1998), IOSCO, Madrid.
- Original Pronouncements of Financial Standards* (2006), vol. 1–2, FASB, Wiley, New York.
- Pereira V., Paterson R., Wilson A. (1994), *UK/US GAAP Comparison. A Comparison between UK and US Accounting Principles*, Ernst & Young, Kogan Page, London.
- Professional Accounting in 25 Countries* (1964), AICPA, New York.
- Sakurai H. (2001), *Japan – individual accounts*, [w:] D. Ordelheide (ed.), *Transnational Accounting*, vol. 2, Palgrave Macmillan, Basingstoke.
- Samuels, J.M., Piper A.G. (1985), *International Accounting. A Survey*, Croom Helm, London.
- SEC Statement Regarding International Accounting Standards* (1996), Press Release 96–61 SEC, Washington, April 11.
- Sochacka R. (1991), *Uwagi w sprawie koncepcji ujednoczenia rachunkowości w ramach RWPG*, [w:] A. Jarugowa (red.), *Współczesne problemy rachunkowości*, Państwowe Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa.
- Significant Differences in GAAP in Canada, Chile, Mexico and the United States* (2007), AFTA Committee, CICA.
- Siądma Dyrektywa Rady (83/249/EEC) z 13 czerwca 1983 r. o skonsolidowanych sprawozdaniach finansowych* (1983), OJ L 193, 18 lipca.
- Skrzywan S. (1967), *Rachunkowość w Polsce Ludowej*, [w:] *Rachunkowość Polska*, Państwowe Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa.
- Stamp E. (1972), *Uniformity in International Accounting Standards*, „Journal of Accountancy”, vol. 133, no. 4.
- Statement of Intent: Comparability of Financial Statements* (1990), IASC, News, July.
- Street D.L. (2005), *Inside G4+1. The Working Group's Role in the Evolution of the International Accounting Standard Setting Process*, ICAEW, London.

- Surdykowska S. (1999), *Rachunkowość międzynarodowa*, Kantor Wydawniczy Zakamycze, Kraków.
- Update on International Financial Reporting Standards (IFRS) Database* (2006), IOSCO, Annual Report.
- The Examination of the Conformity between IAS 1 to IAS 41 and the European Accounting Directives* (2001), European Commission, Brussels.
- The Examination of the Conformity between SIC 1 to SIC 25 and the European Accounting Directives* (2001), European Commission, Brussels.
- The future of the IASC and the implications for UK companies* (1998), [w:] *Financial Reporting Today – Current and Emerging Issues*, ICAEW, London.
- The IASC-U.S. Comparison Project. A Report on the Similarities and Differences Between IASC Standards and U.S. GAAP* (1996), FASB, Norwalk.
- The Impact of Multinational Corporations on Development and on International Relation* (1974), UN, New York.
- The need for International Standards in Accounting* (1962), „The Canadian Chartered Accountant”, vol. 83, no. 2.
- The OECD Guidelines for multinational enterprises. International investment and multinational enterprises* (2006), „OECD: Industry, Services & Trade”, no. 23.
- The use and application of International Accounting Standards* (1988), „IASC News”, vol. 1, no. 17.
- Walton P. (ed.), (1994), *European Financial Reporting. A History*, Academic Press, London.

#### **Źródła internetowe**

- Facts about IFAC* (2007), IFAC, New York, <http://www.ifac.org/MediaCenter/files/facts-about-ifac.pdf>.
- IOSCO Historical Background*, <http://www.iosco.org/about/index.cfm?section=history>.
- IPSAS Adoption by Governments: March 2006* (2006), [http://www.ifac.org/PublicSector/Dowloands/IPSAS\\_Adoption\\_Governemnts.pdf](http://www.ifac.org/PublicSector/Dowloands/IPSAS_Adoption_Governemnts.pdf).
- Private Sector Organises Itself for the Adoption of IAS by 2005 in Europe: EFRAG* (2001), Press Release Brussels, 20 March, <http://www.fee.be/>.
- Promoting Global Preeminence of American Securities Markets* (1997), SEC Report, Washington, October, <http://www.sec.gov/news/studies/acctgsp.htm>.
- Resolution Concerning Accounting Standard IAS 7* (1993), IOSCO, New York, October, <http://www.ioasco.org/library/resolutions/pdf/IOSCORES9.pdf>.
- Resolution on IASC Standards* (2000), IOSCO, May <http://www.iosco.org/library/resolutions/pdf/IOSCORES19.pdf>.
- SEC Concept Release No. 33-7801, 34-42430. International Accounting Standards* (2000), SEC, Washington, 16 February, <http://www.sec.gov/rules/concept/34-42430.htm>.
- Statement on the Development and Use of International Financial Reporting Standards in 2005* (2005), Technical Committee of the International Organization of Securities Commissions, February, [www.iosco.org/library/pubdocs/IOSCOPD182.pdf](http://www.iosco.org/library/pubdocs/IOSCOPD182.pdf).
- Valuation under International Financial Reporting Standards* (2007), E-News, no. 13, March, [http://www.ivsc.org/pubs/papers/070300valuation\\_rpt.pdf](http://www.ivsc.org/pubs/papers/070300valuation_rpt.pdf).