

Janusz Samelak

Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu

KIERUNKI ZMIAN WSPÓŁCZESNEJ SPRAWOZDAWCZOŚCI FINANSOWEJ

Streszczenie: Z początkiem obecnego wieku nastąpiło przyspieszenie procesu globalizacji gospodarki światowej. Szczególną rolę w tym procesie odgrywa podsystem informacyjny sprawozdawczości finansowej będący najważniejszym elementem systemu informacyjnego rachunkowości w przedsiębiorstwach. Jak nigdy dotąd podlega ona obecnie wzmożonej presji zmian. Stąd też celem artykułu jest podjęcie próby określenia kierunków zmian we współczesnej sprawozdawczości finansowej przedsiębiorstw, wywołanych zmianami w gospodarce światowej.

Słowa kluczowe: globalizacja gospodarki światowej, sprawozdawczość finansowa, sprawozdanie finansowe przedsiębiorstw, kierunki zmian sprawozdawczości finansowej.

Wstęp

Początek XXI wieku w sferze gospodarki światowej wiąże się między innymi z przyspieszeniem procesu globalizacji w wymiarze ekonomicznym. Niemalże powszechnie używa się dzisiaj określeń: gospodarka oparta na wiedzy, społeczeństwo informacyjne, era „nowej ekonomii”¹, era kapitału intelektualnego. Punktem ciężkości ww. terminów jest spojrzenie na gospodarkę kraju, regionu czy świata przez pryzmat informacji. Szczególną rolę w takich warunkach gospodarczych odgrywa podsystem informacyjny sprawozdawczości finansowej będący najważniejszym elementem systemu informacyjnego rachunkowości w przedsiębiorstwach.

Proces globalizacji w wymiarze ekonomicznym uważa się z jednej strony za dobrodziejstwo, z drugiej zaś za niosący zagrożenia w postaci wzrastającego ryzyka gospodarczego świata. Jednym z antidotum na owy wzrost ryzyka może być sprawozdawczość finansowa przedsiębiorstw, która ma dostarczać rzetel-

¹ Pojęcie „nowej ekonomii” oznacza nowy ład organizacyjny oparty na informacji i informatyce [Borowiecki i Romanowska 2001, s. 23].

nych i porównywalnych informacji. Jak nigdy dotąd podlega ona obecnie wzmożonej presji zmian.

Celem opracowania jest zatem podjęcie próby określenia kierunków zmian we współczesnej sprawozdawczości finansowej przedsiębiorstw wywołanych zmianami w gospodarce światowej.

Osiągnięcie powyższego celu badawczego wymaga przyjęcia następującej struktury dalszych rozważań:

- 1) zidentyfikowania współczesnych poglądów na temat zmian, trendów i rozwoju rachunkowości w literaturze przedmiotu,
- 2) zajęcia autorskiego stanowiska odnośnie do kierunków zmian we współczesnej sprawozdawczości finansowej.

Identyfikacja współczesnych poglądów odnoszących się do zmian, trendów i rozwoju rachunkowości

Problematyka zmian, trendów i rozwoju rachunkowości, ze względu na złożoność, jest poruszana w literaturze przedmiotu stosunkowo niezbyt często.

Obecnie uważa się, że wymogi stawiane przez globalną gospodarkę powodują postrzeganie rachunkowości jako:

- 1) narzędzia bieżącego ewidencjonowania zdarzeń gospodarczych wywołujących zmiany w strukturze kapitału przedsiębiorstw oraz wpływających na wielkość wyniku finansowego,
- 2) rzetelnego instrumentarium, pozwalającego wspomagać proces decyzyjny zarządzających przedsiębiorstwem,
- 3) podsystemu informacyjnego systemu informacji ekonomicznej przedsiębiorstwa, generującego informacje przydatne do wewnętrznej oceny dotychczasowej jego działalności,
- 4) wiarygodnego źródła porównywalnych informacji adresowanych dla odbiorców zewnętrznych, emitowanych w formie okresowych sprawozdań finansowych, umożliwiających określenie pozycji jednostki gospodarczej na rynku globalnym [Drumlak 2009, s. 34].

Szczególne znaczenia z punktu widzenia zagrożeń towarzyszących globalizacji gospodarki światowej nabrała z początkiem XXI wieku rola rachunkowości, a zwłaszcza sprawozdawczości finansowej, określona w podpunkcie 4), która rodzi wiele wyzwań wobec współczesnej rachunkowości. Do najważniejszych z nich można zaliczyć [Drumlak 2009, s. 36–38]:

- Rosnące potrzeby informacyjne zewnętrznych odbiorców informacji sprawozdawczych, w tym w szczególności inwestorów, którzy oczekują większej jasności i przejrzystości informacji finansowych, a ponadto rozszerzania ich zakresu, wzbogacenia liczb informacjami opisowymi, ujawniania informacji niefinansowych.

- Rosnące ryzyko i niepewność prowadzenia działalności, zwłaszcza w wymiarze ponadnarodowym, co stawia przed rachunkowością nowe zadanie poszukiwania narzędzi do określenia poziomu ryzyka i uwzględniania jego skutków w informacjach prezentowanych w sprawozdaniach finansowych.
- Zmniejszającą się wartość poznawczą wskaźników finansowych ustalanych na podstawie sprawozdań finansowych, czego powodem jest występowanie coraz większej rozbieżności pomiędzy wartością rynkową a wartością księgową przedsiębiorstw. Dążenie do zniwelowania tej rozbieżności powoduje obserwowane obecnie żywiołowe przekształcanie historycznie ugruntowanej rachunkowości retrospektywnej w rachunkowość prospektywną.
- Forsowanie konieczności wyceny w ramach rachunkowości wartości rynkowej przedsiębiorstwa z uwzględnieniem dotychczas nieujmowanych elementów jego kapitału intelektualnego, co powoduje wprowadzanie na grunt rachunkowości nowych metod wyceny, a zwłaszcza zasada wyceny składników aktywów i zobowiązań w wartości godziwej, która wypiera zasadę wyceny w koszcie historycznym.
- Harmonizację i standaryzację zasad rachunkowości w wymiarze globalnym, co wyjściowo wymaga konsensusu dotyczącego stworzenia i stosowania na całym świecie jednego zestawu globalnych standardów sprawozdawczości finansowej oznacza to podjęcie próby zrealizowania przedsięwzięcia o niezwykłej złożoności, jednak uważa się, że standaryzacja umożliwi wyższy stopień globalnego porządku we współczesnym świecie.
- Podjęcie próby zmiany dotychczasowego kształtu sprawozdania finansowego i w ślad za tym określenia nowego kształtu raportowania; podjęto prace nad zbliżeniem MSSF i US GAAP, a także nad nowymi założeniami koncepcyjnymi dotyczącymi nie sporządzania i prezentacji sprawozdań finansowych, lecz raportów finansowych – różnica jest istotna, ponieważ raport finansowy obejmuje sprawozdanie finansowe oraz inne finansowe i niefinansowe informacje. Nastąpiło także przekształcenie dotychczasowego rachunku zysków i strat w sprawozdanie z całkowitych dochodów. Prowadzone są również między innymi badania i prace nad możliwością ujęcia w księgach i prezentacji w sprawozdaniu finansowym zasobów intelektualnych, a więc tych zasobów, które stanowią główne czynniki sukcesu wielu przedsiębiorstw.
- Konwergencję rachunkowości finansowej i zarządczej; zauważa się, zwłaszcza w ostatnim dziesięcioleciu, rozszerzający się zakres przenikania informacji generowanych za pomocą narzędzi rachunkowości zarządczej do sprawozdań finansowych będących produktem finalnym rachunkowości finansowej. Najważniejszymi obecnie obszarami występowania tego zjawiska są:
 - koszt wytworzenia jako kategoria wyceny produktów w rachunkowości finansowej – rachunkowość zarządcza, oparta między innymi na rachunku kosztów standardowych, tworzy informacje ilościowe o poziomie zdolności

- produkcyjnych, stopniu ich wykorzystania w okresie, niezbędne do ustalenia nieuzasadnionej części kosztów pośrednich wytwarzania;
- kontrakty długoterminowe – rachunkowość zarządcza dostosowana do zarządzania kontraktami tworzy informacje dla menedżerów kontraktu umożliwiające monitorowanie kosztów (budżety kosztów oparte na wewnętrznym systemie budżetowania i sprawozdawczości) w czasie realizacji kontraktu, w powiązaniu ze stopniem zaawansowania prac, oraz przychodów i rentowności kontraktu na moment jego zakończenia [Sobańska 2007, s. 289] – niezbędnych do rozliczania i ujmowania kontraktów długoterminowych w sprawozdaniach finansowych.
 - Kryzys zaufania w biznesie i nieprzestrzeganie przez jednostki gospodarcze zasad odpowiedzialności społecznej, czego przejawem jest między innymi wykorzystywanie przez zarządy przedsiębiorstw rachunkowości jako narzędzia do negatywnej kreacji jak najkorzystniejszego obrazu sytuacji ekonomicznej firmy, prezentowanej w sprawozdaniach finansowych; ramy rachunkowości kreatywnej, we właściwym znaczeniu tego terminu, wyznaczają obowiązujące regulacje i przepisy rachunkowości, natomiast przekroczenie tych ram stanowi oszustwo w rachunkowości i prowadzi zazwyczaj do fałszowania sprawozdań finansowych. Przeciwdziałanie takim praktykom stanowi obecnie pierwszoplanowane wyzwanie dla rachunkowości – w imię obrony jej wiarygodności.
 - Stosowanie coraz bardziej nowoczesnych technologii, zwłaszcza informatycznych, zmniejszających pracochłonność i czasochłonność czynności księgowych przy jednoczesnym wzroście ich przydatności. Uważa się, że przyszłością sprawozdawczości może stać się raportowanie z wykorzystaniem narzędzi opartych między innymi na XBRL, które dają możliwość wykorzystania technologii internetowych i cyfrowego przedstawiania informacji dostosowanych do różnych potrzeb adresatów sprawozdań finansowych.

Co najmniej od początku XXI wieku można zaobserwować coraz wyraźniejszą orientację rachunkowości na zaspokajanie potrzeb informacyjnych tylko jednego odbiorcy – inwestora, na pomiar przyszłego jego bogactwa i na zabezpieczenie kapitału przed deprecjacją, co skutkuje przyjęciem w praktyce prowadzenia rachunkowości takiego sposobu liczenia wyniku finansowego, który określa korzyści z użytkowania kapitału, a nie realną kwotę nowej wartości dodanej. Oznacza to dalej, że współczesna rachunkowość staje się formą połączenia retrospektywnego i prospektywnego systemu informacji finansowej, który obejmuje nie tylko jak dotychczas rachunek *ex post*, ale także planowanie i optymalizację, czyli rachunek *ex ante* [Gmytrasiewicz 2007, s. 112].

Uznaje się, że zastosowanie amerykańskiej teorii wartości kapitału dla akcjonariuszy jest powodem procesu internacjonalizacji zasad i procedur sporządzania sprawozdań finansowych i ich rewizji. W szczególności na tej teorii zostały

również oparte Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej i jednoznacznie zorientowane na kapitałodawców i ich potrzeby informacyjne. Przyjęto, że potrzebują oni najwięcej informacji w relacji do pozostałych interesariuszy w celu dokonania oceny ryzyka i efektywności zainwestowanego kapitału, w tym informacji o wartości rynkowej przedsiębiorstwa, która determinuje jego zdolność do realizacji zysków w długim okresie [Sobańska 2007, s. 277].

Obserwuje się obecnie zmianę sprawozdania finansowego z tradycyjnego statycznego na dynamiczny, który wyraża się przede wszystkim i w coraz większym zakresie prezentacją, oprócz danych *ex post*, danych szacunkowych odnoszących się do sytuacji ekonomicznej jednostki gospodarczej w przyszłości.

Mówi się obecnie coraz częściej o nowych koncepcjach sprawozdawczości biznesowej, stwierdzając, że inwestorzy i analitycy są zainteresowani wewnętrznymi uwarunkowaniami decyzji podejmowanych przez kadrę zarządzającą. Badania na temat potrzeb informacyjnych inwestorów wskazują, że oczekują oni:

- większej przejrzystości i rozszerzenia zakresu otrzymywanych informacji,
- wzbogacenia wyników historycznych o informacje pozwalające prognozować kształtowanie się sytuacji spółki,
- uzupełnienia informacji finansowych o informacje niefinansowe,
- wzbogacenia informacji liczbowych informacjami opisowymi,
- ujawniania przez przedsiębiorstwa nie tylko informacji wymaganych prawem, lecz również dokonywania dobrowolnych ujawnień.

Stąd też pojawiają się propozycje uzupełnienia dotychczasowego rocznego raportu finansowego o nowe obszary informacji, jak na przykład:

- opis warunków, w jakich spółka funkcjonuje,
- analizę najważniejszych czynników mających wpływ na generowanie wartości,
- opis strategii, planów i zamierzeń,
- analizę pozycji konkurencyjnej,
- określenie ryzyka towarzyszącego prowadzonej działalności gospodarczej, a także o dodatkowe sprawozdania:
 - o zasobach intelektualnych,
 - na temat ryzyka,
 - dotyczące odpowiedzialności ekologicznej i społecznej [Świdarska 2007, s. 322 i 323].

Obserwujemy obecnie zmiany celu i zasad pomiaru w rachunkowości – zarówno w rachunkowości zarządczej, jak i w rachunkowości finansowej, w tym zwłaszcza w sprawozdawczości finansowej. Wyrażają się one w podjęciu próby przechodzenia od pomiaru zysku do pomiaru wartości przedsiębiorstwa. Trwająca na świecie od kilkadziesiąt lat krytyka sprawozdania finansowego dotyczyła głównie zasad pomiaru, a w szczególności dwóch jego aspektów:

- przedmiotu pomiaru – wskazując, że sprawozdanie finansowe nie ujawnia wszystkich zasobów majątkowych przedsiębiorstwa,
- sposobów pomiaru – pokreślając, że do wyceny sprawozdania finansowego stosuje się niewłaściwe miary wyceny oparte na wartości historycznej.

Efektom tej krytyki jest oczekiwanie dokonywania oceny działalności przedsiębiorstwa przez pryzmat przepływów pieniężnych, które miałyby się stać podstawowym miernikiem wartości przedsiębiorstwa [Walińska 2009, s. 334].

Nowym trendem, który pojawił się w warunkach wzmożonej internacjonalizacji procesów gospodarczych i rynków finansowych, czyli w ostatnim dziesięcioleciu, jest tworzenie międzynarodowego języka rachunkowości opartego na wartości godziwej i szacowaniu oczekiwanych efektów gospodarowania kapitałem. Wywołane nim zmiany w rozwoju rachunkowości wyrażają się głównie w żywiolowo pojawiających się kolejnych edycjach Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej. Próbuje się dokonać w nich połączenia sposobów retrospektywnego i prospektywnego opisywania rezultatów działalności podmiotów gospodarujących z dominacją wartości godziwej w procedurach pomiaru wartości wszystkich kategorii sprawozdania finansowego. Ugruntowuje się przekonanie, że wartość godziwa staje się trwałym elementem fundamentu teoretycznego rachunkowości i nabiera cech nadrzędnej zasady rachunkowości, obok zasady memoriałowej i zasady współmierności [Gmytrasiewicz 2011, s. 221].

Zakończenie

Przeprowadzone rozważania upoważniają autora opracowania do sformułowania następujących kierunków zmian we współczesnej sprawozdawczości finansowej przedsiębiorstw:

- zwiększanie jasności i przejrzystości informacji finansowych w sprawozdaniach finansowych, a ponadto rozszerzanie ich zakresu, wzbogacenie liczb informacjami opisowymi, ujawnianie informacji niefinansowych w notach informacyjnych,
- poszukiwanie i stosowanie narzędzi do określenia poziomu ryzyka i uwzględnienia jego skutków w informacjach prezentowanych w sprawozdaniach finansowych,
- przekształcanie się historycznie ugruntowanej rachunkowości retrospektywnej w rachunkowość prospektywną,
- dążenie do ustalenia w sprawozdaniu finansowym wartości rynkowej przedsiębiorstwa z uwzględnieniem dotychczas nieujmowanych elementów jego kapitału intelektualnego,

- przenikanie informacji generowanych za pomocą narzędzi rachunkowości zarządczej do sprawozdań finansowych, będących produktem finalnym rachunkowości finansowej,
- promowanie w jednostkach gospodarczych zasad odpowiedzialności społecznej i zachowań etycznych w celu wyeliminowania fałszowania sprawozdań finansowych,
- orientacja treści i wyceny sprawozdania finansowego na zaspokajanie potrzeb informacyjnych wybranych odbiorców „kosztem” tzw. powszechnego użytkownika,
- zmiana charakteru sprawozdania finansowego z tradycyjnego, statycznego na dynamiczny,
- przekształcanie sprawozdania (raportu) finansowego w sprawozdanie (raport) biznesowe poprzez uzupełnienie dotychczasowego rocznego raportu finansowego o nowe obszary informacji dotyczące prowadzenia biznesu,
- tworzenie międzynarodowego języka biznesu na bazie sprawozdań finansowych opartych na wartości godziwej i szacowaniu oczekiwanych efektów gospodarowania kapitałem,
- dążenie do stworzenia i stosowania na całym świecie jednego zestawu globalnych standardów sporządzania i prezentacji sprawozdań finansowych,
- raportowanie z wykorzystaniem narzędzi opartych na technologiach internetowych i cyfrowego przedstawiania informacji dostosowanych do różnych potrzeb adresatów sprawozdań finansowych.

W erze społeczeństwa informacyjnego obserwujemy zatem kształtowanie się innowacyjnego modelu prowadzenia biznesu wraz z innowacyjną rolą zmieniającej się sprawozdawczości finansowej w wymiarze globalnym.

Bibliografia

- Borowiecki, R., Romanowska M., 2001, *System informacji strategicznej*, Difin, Warszawa.
- Drumlak, U., 2009, *Wpływ globalizacji na wymagania wobec rachunkowości*, w: Kiziu-kiewicz, T. (red.), *Zasoby i procesy w rachunkowości jednostek gospodarczych*, Difin, Warszawa.
- Gmytrasiewicz, M., 2007, *Teoria rachunkowości a Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej*, w: *Rachunkowość wczoraj, dziś, jutro*, SKwP, Warszawa.
- Gmytrasiewicz, M., 2011, *Problemy współczesnej ogólnej teorii rachunkowości*, w: *Rachunkowość – sztuka pomiaru i komunikowania*, Oficyna Wydawnicza SGH w Warszawie, Warszawa.

- Sobańska, I., 2007, *Nowa orientacja systemu rachunkowości w praktyce polskiej w kontekście wdrażania MSR/MSSF*, w: *Rachunkowość wczoraj, dziś, jutro*, SKwP, Warszawa.
- Świdarska, G.K., 2007 *Wyzwania dla ekspertów rachunkowości wobec nowych koncepcji raportowania*, w: *Rachunkowość wczoraj, dziś, jutro*, SKwP, Warszawa.
- Walińska, E., 2007, *Sprawozdawczość finansowa XXI wieku bez granic?*, w: *Rachunkowość wczoraj, dziś, jutro*, SKwP, Warszawa.

THE DIRECTIONS OF CHANGES IN THE PRESENT FINANCIAL REPORTING

Summary: The beginning of the 21st century was dominated by the process of “globalization the world’s economy.” A special part in this process is played by the company’s information system of financial reporting which is the most important element of the accounting information system. As never until now, the reporting system is submitted to intensive pressure of changes. The aim of this paper is to show the directions of changes of the present company’s financial reporting determined by changes in the world economy.